



INSTITUTO POLITÉCNICO DE BEJA

Escola Superior de Tecnologia e Gestão

Mestrado em Contabilidade e Finanças

**“A Harmonização do Sistema do IVA
na União Europeia”**

Edmirson Pedro Ramos Fortes

Dissertação apresentada ao Instituto Politécnico de Beja para
obtenção do Grau de Mestre em Contabilidade e Finanças

Orientador: Professor Doutor José Jacinto Descalço Bilau

Beja, Setembro de 2018

“Vencedor não é aquele que sempre vence, mas sim
aquele que nunca para de lutar”.

Henry Ford

RESUMO

A harmonização dos impostos na União Europeia (UE) está diretamente ligada à implementação do mercado interno, contribuindo assim, para anular barreiras fiscais entre os Estados-membros que existiram durante séculos. Um sistema harmonizado dos impostos constitui uma mais-valia para a Comunidade na medida em que potencializa o sistema fiscal Europeu consolidando-o cada vez mais num mercado único e integrado. Só nestas circunstâncias se consegue garantir a desejada concorrência e a livre circulação de mercadorias, bens, capitais e pessoas.

Por outro lado, o nível elevado da economia paralela tem demonstrado que a Europa precisa de uma fiscalidade que potencialize o comércio, a troca de informações entre os Estados-membros e ao mesmo tempo sejam mais resistentes à fraude e evasão fiscal.

É com base nesta perspetiva que a Comissão tem orientado os seus esforços nos últimos anos para criar um quadro fiscal adequado.

A presente dissertação analisa as vertentes mais relevantes do processo de harmonização do sistema do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) na União Europeia. Trata-se de um estudo que tem como propósito, compreender o processo de harmonização fiscal em curso na UE, e, identificar os principais obstáculos à sua plena implementação.

Palavras-Chave: Fiscalidade, União Europeia, Política Fiscal, IVA, Harmonização do IVA

ABSTRACT

The harmonization of taxes in European Union (EU) is directly related to the implementation of the internal market, thus contributing to remove fiscal barriers amongst Member States that had existed for centuries.

A harmonized system of turnover taxes is an added value for the Community in that it strengthens the European tax system by consolidating it increasingly into a single integrated market.

Only in that way we can ensure the desired good competition and the free movement of goods, capital and people.

On the other hand, the high level of shadow economy has shown that Europe needs to change policy and implement measures to boost trade, exchange information amongst Member States and at the same time be more resistant to fraud and tax evasion.

Based on this perspective the Commission has been focusing its efforts, the last years, creating an adequate tax system.

The subject of this dissertation analyzes the most relevant aspects of Value Added Tax (VAT) in the European Union. It's a study with the main purpose is to understand the ongoing process of tax harmonization in the EU and to identify the main obstacles to its implementation.

Keywords: Taxation, European Union, Fiscal policy, VAT, Harmonization of VAT

AGRADECIMENTOS

As minhas primeiras palavras de gratidão são dirigidas à minha família, sem o amor, carinho, educação e todo o apoio que sempre me deram ao longo dos anos teria sido mais difícil chegar aqui.

Um agradecimento muito especial ao Prof. Doutor José Jacinto Descalço Bilau, pelo exemplo de dedicação ao trabalho e orientação objetiva e clara. Um verdadeiro modelo de como um Professor contemporâneo deve ser, não fugindo das suas origens e conceitos como respeito, educação, organização e seriedade.

Não posso deixar de lembrar todos os meus amigos que sempre me acompanharam e conviveram comigo nos últimos anos, a todos, obrigado.

Por último, mas não menos importante, uma palavra muito especial a todos os professores pela ajuda, compreensão, colaboração demonstrada e pelo apoio dado ao longo deste percurso académico.

ÍNDICE

CAPÍTULO I. INTRODUÇÃO	1
1.1. Preâmbulo.....	1
1.2. Objetivos e questões de investigação	1
1.3. Justificação para a escolha do tema	2
1.4. Metodologia.....	3
1.5. Estrutura	3
CAPÍTULO II. IVA: ENQUADRAMENTO HISTÓRICO	4
2.1. A génese do IVA	4
2.2. A Europeização do IVA.....	7
2.3. O IVA: Imposto mundial.....	11
CAPÍTULO III. HARMONIZAÇÃO DO IVA NA UNIÃO EUROPEIA	15
3.1. As fases da harmonização comunitária do IVA.....	16
3.1.1. Primeira fase.....	16
3.1.2. Segunda fase.....	18
3.1.3. Terceira fase	20
3.1.4. Quarta fase	24
3.1.5. Outras medidas.....	28
3.1.6. Taxas do IVA em vigor nos países da UE	29
CAPÍTULO IV: A FRAUDE E A EVASÃO FISCAL NO IVA	32
4.1. Evasão fiscal em IVA na UE	34
4.2. Combate à fraude e à evasão fiscal em IVA na UE	35
CAPÍTULO V: DESAFIOS FUTUROS NA HARMONIZAÇÃO DO IVA	40
5.1. Plano de ação sobre o IVA – Rumo a um espaço único de IVA na UE.....	40
5.1.1. Princípios fundamentais de um futuro sistema único de IVA na UE.....	41

5.1.2.	Iniciativas políticas recentes e em curso	42
5.1.3.	Medidas urgentes para combater os desvios do IVA.....	44
5.1.4.	Medidas a médio prazo para combater os desvios do IVA: rumo a um espaço único sólido do IVA na UE	45
5.1.5.	Para uma política modernizada das taxas.....	46
5.2.	Resultados alcançados desde a adoção do Plano de Ação sobre o IVA.....	48
5.2.1.	Adaptação do sistema do IVA à economia digital e às necessidades das PME.....	49
5.2.2.	Rumo a um espaço único sólido do IVA na UE.....	50
5.2.3.	Cobranças	55
CAPÍTULO VI: CONCLUSÃO		56
BIBLIOGRAFIA		59

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: Taxas do IVA em vigor nos países da UE.....	29
Tabela 2: Territórios dos países da UE excluídos da aplicação do IVA.....	30
Tabela 3: Territórios que aplicam taxas especiais.....	31

Listas de abreviaturas

B2B - Business to Business

CE - Comissão Europeia

CECA - Comunidade Económica Europeia do Carvão e do Aço

CEE - Comunidade Económica Europeia

COM - Comunicação

ECOFIN - Concelho da Economic and Financial Council of Ministers

EU - European Union

FMI - Fundo Monetário Internacional

IEC - Impostos Especiais sobre o Consumo

IOTA - Administrações Fiscais

IVA - Imposto sobre o Valor Agregado/ Acrescentado

MNE - Ministro dos Negócios Estrangeiros

MU - Mercado Único

MUDE - Mercado Único Digital na Europa

OMC - Organização Mundial do Comercio

PE - Pequenas Empresas

PRE - Parlamento Europeu

PEM - Pequenas e Medias Empresas

PIB - Produto Interno Bruto

RITI - Regime Transitório das Operações Intracomunitárias

SARE - Reforma Estrutural

TNA - *Transaction Network Analysis*

UE - União Europeia

UEM - União Económica e Monetária

VAT - Value-added tax

CAPÍTULO I. INTRODUÇÃO

1.1. Preâmbulo

O processo de integração económica consiste na união de várias economias nacionais numa região económica mais vasta, com o objetivo de eliminar as barreiras comerciais existentes entre elas para estabelecer assim um único espaço económico. Perante as constantes mudanças de mercado que influenciam diretamente a economia global, a integração mostra-se a melhor resposta ao fenómeno da globalização.

Existem cinco graus de integração económica na seguinte ordem: área de livre comércio, união aduaneira, mercado comum, união económica (ou mercado único) e união económica e monetária. Esta classificação aponta a união económica e monetária como a fase final do processo de integração económica. O processo de integração é condicionado por quatro tipos de liberdade de movimento (bens, serviços, pessoas e capitais). Estes tipos de liberdade de movimento são possíveis graças à remoção de barreiras físicas, técnicas e fiscais. Consequentemente, as diferentes economias da União tornam-se interdependentes. Esta interdependência, faz com que se exista uma necessidade de coordenação das políticas económicas, incluindo a harmonização das políticas fiscais.

No que respeita a certos impostos, como o imposto sobre o valor acrescentado (IVA), os 28 governos nacionais decidiram proceder a um alinhamento geral das regras em vigor e das taxas mínimas de tributação a fim de evitar distorções da concorrência entre os países da UE. Apesar de terem sido dados passos importantes nessa direção, o processo está distante desse objetivo. O processo de harmonização comunitário em sede de IVA, desenvolveu-se de um modo pouco linear, tendo as estratégias adotadas para alcançar a harmonização passado por diferentes fases.

1.2. Objetivos e questões de investigação

A dissertação visa compreender o processo de harmonização fiscal em curso na UE e identificar os principais obstáculos à sua implementação.

O projeto pretende responder às seguintes questões chave:

- 1) Quais os passos dados no sentido de obter a Harmonização do IVA na UE?

2) Quais os principais obstáculos à implementação da harmonização do IVA na UE?

1.3. Justificação para a escolha do tema

A harmonização fiscal, definida no portal da UE, como o sistema que permite: “Coordenar os regimes fiscais dos países Europeus de forma a evitar modificações não concertadas e concorrenciais das políticas fiscais nacionais, que poderiam ser prejudiciais para o mercado interno”, assume-se como o mecanismo axial de todo este processo integracionista.

A importância da harmonização fiscal resulta do facto de que só podem existir políticas económicas eficientes e eficazes num espaço comum, económico, monetário e financeiro alargado e diferenciado, se a condução das políticas monetárias e fiscais dos vários Estados-membros (EM) for coordenada centralmente, de forma, a impedir desequilíbrios internos entre os países.

É, portanto, a harmonização fiscal que possibilita a construção desse espaço unificado, tendo como fim eliminar os obstáculos fiscais à atividade económica transfronteiriça, combater a concorrência fiscal prejudicial e promover uma maior cooperação entre as administrações fiscais, com o propósito de combater a fraude e evasão fiscais.

Neste processo, a nível Europeu, tem sido dada primazia à regulação dos impostos indiretos, sobretudo do IVA, dado que este imposto pode criar obstáculos imediatos à livre prestação de serviços e circulação de mercadorias, ao potenciar distorções concorrenciais indesejáveis, baseadas em diferenciais de taxas.

A harmonização do sistema do IVA na UE é um objetivo da Comissão desde a sua implementação. O tema tem originado grandes debates mas na realidade é forçoso concluir que, sessenta anos depois de a UE ter sido criada e uma década e meia após o lançamento do Euro, ainda não existe uma uniformização fiscal do IVA. Neste quadro justifica-se o seu tratamento no âmbito da presente dissertação.

1.4. Metodologia

O projeto tem como propósito a investigação do processo de harmonização, pelo que se terá em conta a legislação e a regulamentação referente à harmonização do IVA tanto a nível nacional como a nível Europeu. Adicionalmente, será realizada uma pesquisa sobre os fatores que impedem um processo de harmonização pleno.

Serão objeto de análise a legislação existente, relatórios efetuados e documentação diversa sobre o processo de harmonização do IVA.

1.5. Estrutura

Com o propósito de atingir os objetivos propostos a dissertação divide-se em cinco capítulos.

No capítulo I efetua-se uma introdução que inclui uma breve referência ao estado atual do tema, os objetivos e as questões de investigação, a justificação do tema escolhido e a metodologia utilizada na sua elaboração.

Com o intuito de conceber um estudo organizado e percetível, no capítulo II é feito o enquadramento histórico do IVA, onde se aborda a sua génese, a sua europeização e o IVA como um imposto mundial, com o intuito de evidenciar o seu percurso até à época atual.

No capítulo III analisa-se a harmonização do IVA na Comunidade Europeia, onde se descreve de forma resumida as diferentes fases da sua evolução.

Posteriormente, no capítulo IV, efetuou-se uma análise sobre a fraude e a evasão fiscal do IVA, onde se retrata a evasão fiscal em IVA e o combate à fraude e à evasão fiscal na UE.

O capítulo V identifica os desafios e obstáculos a uma harmonização plena do IVA no espaço Europeu.

Por fim, é realizada uma síntese do trabalho desenvolvido e são apresentadas as principais conclusões e propostas que procuram responder aos objetivos apresentados nesta investigação.

CAPÍTULO II. IVA: ENQUADRAMENTO HISTÓRICO

2.1. A génese do IVA

A compreensão da génese do IVA obriga a que se recue até aos finais do século XX, período em que grande parte dos países começavam a viver o chamado Estado Bem-Estar ou *Welfare State* (Pereira, Afonso, & Santos, 2010). Briggs (1961, citado por Pereira et al., 2010, p.228), definiu este Estado do seguinte modo:

Um Estado de bem-estar é um Estado em que o poder organizado é deliberadamente usado (através da política e da administração) num esforço de modificar o funcionamento das forças de mercado em pelo menos três direções.

As direções a que Briggs (1961) se referia são:

- 1) Garantir aos indivíduos e às famílias um rendimento mínimo independente do valor de mercado da sua propriedade;
- 2) Diminuir a extensão da insegurança permitindo aos indivíduos e famílias fazerem face a contingências sociais (por exemplo, doença, velhice e desemprego) que levarão, de outro modo, a crises individuais e sociais; e
- 3) Assegurar que a todos os cidadãos, sem distinção de *status* ou classe, seja oferecido um certo tipo de serviços sociais, aos melhores padrões disponíveis.

Por outro lado, viver num Estado de bem-estar social faz do Estado o principal agente da promoção social e organizador da economia. Assim, o Estado assume a responsabilidade de toda a vida e saúde social, bem como, da política e economia do país. Para que isso aconteça é necessária a angariação de meios financeiros e a cobrança dos impostos é um dos meios mais utilizados.

À medida que as indústrias se iam desenvolvendo o processo de produção foi dividido em etapas, desenvolvidas por fábricas distintas, que após todo o processo acabariam por gerar o produto final. No entanto, todas as fases do processo de produção eram tributadas, gerando uma cascata de imposto, sendo cobrado posteriormente também sobre a produção sem que fossem abatidos os impostos já pagos nas etapas

anteriores. Todo este processo faz com que se gere um “efeito cascata”¹, onde o imposto embutido ao produto final seria tributado, mais uma vez, elevando os preços o que acabaria por prejudicar o sistema económico.

Esta forma de cobrar os impostos sobre a produção não se afigurava adequada o que levou a França a rever o seu sistema tributário, por volta dos anos 30 do século XX.

No âmbito dessa reforma fiscal, pelas mãos do inspetor de finanças francês Maurice Lauré deu-se origem à criação de uma nova taxa, denominada *taxe sur valeur ajoutée* (taxa sobre valor agregado). Essa nova taxa foi concebida para funcionar da seguinte forma: se na etapa anterior já tivesse ocorrido o pagamento do imposto, possibilitava-se que fosse abatido o valor já pago e debitava-se o valor da saída, subtraindo do crédito, para alcançar o valor final a ser recolhido, e assim, a tributação incidia apenas sobre o valor agregado ou adicionado do produto.

O sucesso da ideia da *taxe sur valeur ajoutée* deveu-se, fundamentalmente, às suas características, em especial à generalidade e à neutralidade, obtidas através do chamado método das faturas, do crédito de imposto ou método subtrativo indireto (Palma, 2005). E foi o seu sucesso que a fez evoluir dando origem ao surgimento de um novo imposto: o Imposto sobre o Valor Agregado/ Acrescentado (IVA). No entanto, segundo Ebrill et al. (2001) o conceito rudimentar subjacente ao Imposto sobre o Valor Acrescentado já tinha sido elaborado pelo alemão Dr. Wilhelm Von Siemens nos anos vinte do século passado.

O IVA é um imposto que tributa o consumo de forma indireta², ou seja, na verdade o imposto será suportado na realidade por aquele que paga por bens e/ou serviços no final da sua utilização no país onde são consumidos. Este imposto vem extinguir a hipótese de acontecer o efeito cascata, tornando assim, o mercado mais competitivo à medida que as empresas se tornam mais competitivas já que deixa de existir a distorção dos preços.

¹ Tributação em cascata ocorre quando um produto ou serviço é tributado mais do que uma vez pelo mesmo imposto, à medida que atravessa vários estágios da cadeia de produção-distribuição.

² Tributação indireta é aquela em que o ónus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenómeno da repercussão económica, não ligando “o ónus tributário a um evento jurídico ou material e não dispondo de um parâmetro direto para apurar a capacidade económica do contribuinte.

Segundo Samuelson Nordhaus (1999), o IVA é um imposto cuja base concetual provém da economia:

“O valor acrescentado é a diferença entre as vendas de uma empresa e as suas compras de matérias-primas e de serviços a outras empresas.”

O valor acrescentado é o valor que a entidade e/ou setor de atividade irá acrescentar à produção através dos salários, juros e lucros.

Para melhor compreensão, apresentam-se os seguintes exemplos:

1) Um agricultor vende milho no valor de 1000 EUR:

Para produzir o milho foi necessário sementes, adubo e água que totalizaram gastos no valor de 550 EUR. Como, neste caso, o custo de produção do milho foi de 550 EUR, e como posteriormente foi vendido por 1000 EUR, então a diferença evidencia o valor que o agricultor acrescentou aos bens que possuía inicialmente, 450 EUR. Essa diferença é fruto de semear, regar, adubar e colher o milho.

Do mesmo modo,

2) Um contabilista cobra a uma empresa 300 EUR mensal de avença:

Para que o contabilista possa desenvolver o seu trabalho ele necessita de eletricidade, de um *software*, papel, *dossiers* e separadores. Segundo os *cost drivers* fornecidos pela contabilidade de gestão para essa empresa os gastos totalizam 120 EUR.

Neste caso, o valor acrescentado é a diferença entre o preço da prestação do serviço e o custo dos recursos utilizados, o valor acrescentado representa o trabalho realizado pelo contabilista.

Através destes exemplos pode-se constatar o valor acrescentado por esses agentes.

A essência do IVA vem permitir que a carga tributária seja repartida por todo o ciclo de produção e comercialização, dessa forma diminui o ónus económico entre os agentes criando uma relação de interdependência e oposição de interesses entre eles. Essa oposição faz com que os agentes tenham interesse em escriturar os factos patrimoniais, através da exigência de faturas e com o número de identificação fiscal, possibilitando desta forma o aumento das somas dedutíveis. Com o aumento do

interesse em documentar as aquisições/ compras, diminui-se a evasão fiscal e somando todos os valores acrescentados de todos os agentes económicos chega-se ao valor da produção económica e fica salvaguardada a possibilidade de contabilização repetida de produtos já utilizados na produção.

Nos anos cinquenta, o sucesso da implementação do IVA na França já era notável, pois tratava-se de um imposto equitativo e que ia de encontro com os princípios do Estado-social, por outro lado, impossibilitava o efeito cascata o que proporcionava capacidade competitiva às empresas à medida que conseguiam introduzir produtos no mercado a preços acessíveis. Então, no final da década de sessenta este sucesso levou a que o legislador comunitário o adotasse na então Comunidade Económica Europeia (CEE).

2.2. A Europeização do IVA

Após a II Guerra Mundial começa-se a observar as primeiras iniciativas de cooperação transfronteiriça como uma forma organizada de cooperação territorial no continente Europeu. Oriundo de um progressivo estabelecimento de contatos e trocas entre regiões transfronteiriças, acordos bilaterais e trilaterais, bem como geminação de cidades, salientando-se o papel das entidades locais nestes primeiros passos (Perkmann, 2003). Assim, o trauma da guerra e a necessidade de consolidar a paz fez renascer a ideia da *Europa*.

A reconstrução da Europa era a prioridade dos países e teve início no dia 9 de maio de 1950, data em que o Ministro dos Negócios Estrangeiros (MNE) francês, *Robert Schuman*, proferiu, numa conferência de imprensa, que foi celebrizada como Declaração *Schuman*³ (Martins, 2009). Em 18 de abril de 1951, é assinado o Tratado de Paris que cria a Comunidade Económica Europeia do Carvão e do Aço (CECA) que resultou do propósito de consolidar um intercâmbio de desenvolvimento.

Porém, os fundadores da CECA não ficaram por aí, começaram a estudar a possibilidade da criação de um mercado comum, e no dia 1 de janeiro de 1958 constituíram a CEE através do tratado de Roma, que fora assinado a 25 de março de

³ A Declaração *Schuman* foi preparada por *Jean Monet*, apelidado de “*pai de Europa*”, e pela sua equipa, constituindo um dos pilares concretos de uma federação Europeia.

1957 com os seguintes objetivos: a livre circulação de mercadorias, serviços, pessoas e capitais.

Havia um problema que colocava em causa os objetivos do tratado. Em todos os países integrantes da CEE, com exceção da França, continuavam a vigorar impostos plurifásicos e cumulativos que recaíam sobre os bens e prestações de serviços. Essa realidade vivida pelos países trazia com ela um conjunto de problemas, tais como:

- Empresas sujeitas a maior número de transações no seu processo produtivo colocavam produtos no mercado com preços muito mais elevados do que as empresas no mesmo ramo, mas com números de transações menores – facto esse que esteve na origem da criação de um incentivo à integração vertical das empresas;
- O efeito cascata do imposto sobre a produção praticada pelos países exigia muitos procedimentos administrativos o que dificultava a gestão do imposto;
- Devido aos problemas, supra mencionados, não havia como quantificar com fiabilidade o valor dos impostos que já haviam incidido sobre cada produto, sempre que os mesmos eram exportados, assim sendo, o risco dos Estados subsidiarem as suas exportações, de forma mais ou menos ousada, pela sobreavaliação dos impostos reembolsáveis quando as mesmas ocorriam era elevado;
- Associados a esse conjunto de problemas, está ainda, a grande dificuldade em tributar os produtos importados quando comparados com os produzidos internamente, para garantir a sua neutralidade (Oliveira, 2010).

A observação das economias e das políticas praticadas pelos países ao longo dos anos concluíram que a França era o único país da Comunidade que não aplicava a múltipla tributação sobre a produção, porque tinha criado e adotado um novo imposto que vigorava desde 1954. Na percepção do legislador Europeu, esse poderia funcionar como o instrumento mais adequado para satisfazer os seus desígnios que, tendo em conta o artigo 99.^o⁴ do Tratado que instituiu a Comunidade Económica Europeia de 1957,

⁴ Artigo 99.^o do Tratado de Roma § 1: “A Comissão analisará em que medidas podem ser harmonizadas no interesse do mercado comum as legislações dos diferentes Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios, sobre consumos específicos e outros impostos indiretos, incluindo as medidas de compensação aplicáveis as trocas comerciais entre os Estados-Membros”.

apontavam para a organização de um mercado capaz de garantir a livre concorrência entre os Estados (Teixeira, 2010).

Era assim, importante encontrar medidas para debelar esse leque de problemas que veio para a Comunidade junto com os países, pois colocavam em causa a livre concorrência tanto nos países como na CEE. Assim, o legislador viu no IVA, um imposto simples e neutro, a solução para dar resposta ao efeito cascata e todos os outros problemas que este trazia agregado. Não obstante, só em 1967 é que o IVA foi instaurado na então CEE, com a aprovação das Diretivas 67/227/CEE⁵ e 67/228/CEE⁶, ou seja, quase duas décadas depois da sua criação.

A primeira diretiva simboliza o primeiro passo da tentativa de um processo de harmonização das legislações dos Estados-membros relativamente aos impostos sobre o volume de negócios. Consequentemente viria a ordenar a adoção do novo imposto nos diferentes Estados-membros até, o mais tardar, 1 de janeiro de 1970, e este substituiria todos os impostos cumulativos neles vigentes. Instituiu, também, as linhas gerais do sistema do imposto, a saber:

- 1) O IVA é um imposto geral sobre o consumo, com incidência nas transações de mercadorias e sobre as prestações de serviços⁷;
- 2) Seria proporcional ao preço das mercadorias e dos serviços, independentemente do número de transações ocorridas no processo de produção e distribuição anterior à fase de tributação⁸;
- 3) O imposto deve ser aplicado a cada transação a jusante, com prévia dedução do imposto pago a montante, sem gerar qualquer efeito cumulativo⁹;
- 4) O IVA deve ser aplicado até à fase do retalhista, incluindo esta última. Por fim, declarou a necessidade de harmonização dos impostos sobre o volume de negócios

⁵ Primeira Diretiva IVA, de 11 de Abril.

⁶ Segunda Diretiva IVA, de 11 de Abril.

⁷ Refere a diretiva em análise que o sistema de imposto sobre o valor acrescentado consegue a maior simplicidade e a maior neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível e se o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases da produção e da distribuição, bem como o sector das prestações de serviços.

⁸ Isto independentemente do número de transações ocorridas no processo anterior à tributação (processo de produção e distribuição), veja-se o artigo 2º da primeira diretiva.

⁹ *Ibidem*.

com vista a permitir-se maior neutralidade concorrencial, quer ao nível interno quer ao nível comunitário, e, a curto prazo, no âmbito das trocas comerciais entre os Estados-membros, a abolição da tributação das mercadorias nas importações e o seu desagravamento nas exportações¹⁰.

Esta diretiva continha também, o imperativo da supressão da tributação na importação e o desagravamento na exportação em relação às trocas comerciais entre os Estados-membros.

No que respeita à segunda diretiva, continha as normas executórias da primeira diretiva, e, em especial, normas interpretativas de conceitos considerados conceitos-chave do novo imposto, tais como território do país, sujeito passivo, entrega e importação de um bem, prestação de serviços¹¹. Nesta perspetiva, ficou definido que todos os países que quisessem candidatar-se à CEE deveriam reformar o seu sistema fiscal em termos de impostos sobre a produção e aplicar o IVA – caso ainda não o aplicassem.

A adoção do IVA constitui-se como um requisito determinante para os países candidatos à CEE, que em 1992 passaria a ser denominada de União Europeia (UE). No Tratado de *Maastricht*¹², os Estados-membros comprometeram-se a cooperar no que toca à política exterior, defesa, justiça e assuntos internos, tais como, imigração e asilo. Além de ser proclamado o princípio da subsidiariedade¹³ e uma gama de medidas para a concretização de uma União Económica e Monetária (UEM), nesse tratado foi instituída a Cidadania da União, em paralelo às nacionais (European Commission, 2018), pois o aumento do comércio internacional era cada vez maior.

No entanto, o IVA é uma exceção parcial e requer um grau de envolvimento da UE, uma vez que é fundamental para um funcionamento do mercado único e da concorrência leal em toda a Comunidade. A UE teve, portanto, que definir regras

¹⁰ Relativamente à aplicação do imposto ao comércio a retalho, estabelece a diretiva que, podendo daí advir dificuldades para alguns estados membros de natureza prática e política, é deixada a faculdade de aplicarem o sistema comum até ao estágio do comércio por grosso, inclusive, e de aplicarem ao estágio do comércio a retalho um imposto complementar autónomo.

¹¹ Os artigos 3º a 7º da segunda diretiva.

¹² Tratado da União Europeia.

¹³ Princípio que visa determinar o nível de intervenção da União em determinadas situações de competência partilhada com os Estados-Membros, a fim de aproximar a UE de seus cidadãos (European Commission, Reforming the Commission, 2018).

comuns para o funcionamento do IVA, e, um limite mínimo sobre as taxas de IVA que podem ser cobradas. Estas, no entanto, deixam uma margem de manobra considerável para as diferenças nacionais nas taxas do IVA. Esta situação verifica-se pelas seguintes razões: ausência de taxas máximas, a aplicação opcional de uma ou duas taxas reduzidas, a escolha de categorias de bens e serviços elegíveis para taxas reduzidas restantes com os Estados-membros (podem escolher a partir de uma exaustiva lista que inclui alimentos e medicamentos), bem como, as derrogações temporárias concedidas a certos países da UE sob condições específicas (Alvarez, 2014).

2.3. O IVA: Imposto mundial

A UE foi debelando, da melhor forma, os grandes desafios que o IVA ia trazendo, e o seu sucesso da sua aplicação era notável, por outro lado, despertava a atenção dos países geograficamente mais distantes. A Associação Fiscal Portuguesa (2016) apontou algumas características por detrás do sucesso do IVA:

- 1) Eficiência – Trata-se de um imposto plurifásico, mas não cumulativo;
- 2) Impulsiona a competitividade - Incide sobre o consumo, mas não afeta a produção nem onera a exportação;
- 3) Produtivo – Na medida em que consegue proporciona muita receita.

As virtudes do IVA apresentadas pela mesma Associação são:

- 1) Neutralidade interna e internacional:

A neutralidade do IVA é uma vantagem indiscutível reconhecida por todos os que se debruçam sobre a sua conceção teórica (Schiavolin, 1968).

Incide em todas as fases, mas a carga tributária mantém-se igual, independentemente da integração ou não integração das empresas. O imposto é proporcional ao preço dos bens ou serviços, desde que se mantenha a cadeia das deduções e dependendo da correta tributação na fase final;

- 2) Efeito de anestesia fiscal no consumidor final:

O consumidor final na compra de bens e serviços está focado no preço afixado e pergunta qual o preço final a pagar, não obstante o IVA deve constar separadamente

na fatura, o imposto dilui-se no preço final dos bens ou serviços a pagar pelo consumidor final. O efeito anestésico desaparece se houver um aumento da taxa reduzida ou intermédia para normal, que faz aumentar significativamente o preço do bem ou serviço;

3) Generalidade conduz a uma significativa arrecadação da receita:

É reconhecido como um tributo virtuoso para as receitas orçamentais; é o imposto que gera maior receita para os cofres do Estado; as receitas do IVA têm vindo a aumentar ao longo dos anos.

Na verdade, um dos mais importantes contributos para a adoção do IVA à escala internacional foi dado por Carl Shoup, professor norte-americano que em 1949 teria proposto a implementação de um imposto, com características idênticas, ao IVA no Japão (Vasques, 2015). Em 1962, Carl Shoup, viria a integrar o comité que propôs o modelo para a harmonização do IVA na CEE. Nos anos 50, colaborou ainda, nas reformas fiscais de Cuba e Venezuela onde defendeu que as taxas fossem simples e equitativas e de forma individualizada. Na América, elaborou um estudo de como deveriam ser aplicadas as taxas IVA, esteve à frente do departamento da economia dos Estados Unidos da América entre 1955 – 1958, onde retornaria de 1961 – 1964 (Columbia University in the City of New York, 2018).

À semelhança da CEE, havia o mercado comum do Sul (Mercosul¹⁴), que resultou de uma estratégia de organização conjunta para promover o desenvolvimento económico e social. Com a assinatura do *Rose Garden Agreement*, também conhecido por 4+1, em junho de 1991 e deu-se início ao primeiro acordo estabelecido pelos quatro países do Mercosul, assinando posteriormente o Tratado de Assunção.

De entre os principais motivos dessa união aduaneira está a redução progressiva linear das tarifas, visando uma futura eliminação das mesmas e a consignação de uma tarifa externa comum (CET). Com a tarifa externa comum e com a adoção do IVA, à semelhança da UE, os integrantes do bloco económico viam a possibilidade de facilitar o livre comércio de mercadorias de forma a fomentar a economia. Então, nos países da

¹⁴ Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, mais tarde, a ele aderiu a Venezuela.

América do Sul, o IVA é implementado com o intuito de promover a tributação nas transações efetivadas entre os países integrantes do Mercosul à semelhança da UE.

O IVA continua a disseminar-se pelo mundo, pois em tempos de crise económica e financeira é o imposto preferido dos Governos, resolve problemas de natureza orçamental através do aumento das taxas gerando assim um crescimento imediato da receita. O aumento das taxas serve ainda para reduzir o défice orçamental. A sua simplicidade burocrática permite um maior grau de certeza quanto ao crescimento que ele gera por cada aumento de mais 1% na subida das respetivas taxas; por outro lado, tem a vertente política, segundo a Associação Fiscal Portuguesa (2016), “em tempos de eleições é o preferido dos políticos”, pois baixam as taxas.

O IVA chega posteriormente aos países africanos de língua oficial portuguesa. Em Moçambique foi implementado em 1999 e em Cabo Verde em 2003-2004, através de reformas aos planos fiscais, tendo como base o sistema do IVA português. Angola, São Tomé e Timor pretendem introduzir o IVA, através de uma futura reforma fiscal de forma a dar resposta às demandas económicas do mercado atual (Palma, 2016).

Na China, aplica-se o IVA, desde 1 de Agosto de 2013. Os bens e serviços são taxados a uma taxa de 6% nas exportações e importações. O IVA não é aplicado nas regiões autónomas de Hong Kong e Macau (Nippon Express Portugal, 2018).

No entanto, os efeitos provocados nos mercados ao longo dos tempos fazem sentir-se um pouco por toda a parte e têm levado grandes potências mundiais como a Arábia Saudita e os Emirados Árabes Unidos a procurarem diversificar as suas economias. Foi com esse intuito que, estes dois países, adotaram o IVA pela primeira vez no dia 1 de janeiro de 2018. *Riade* e *Abu Dhabi* decidiram aplicar uma taxa de IVA de 5% sobre a maioria dos bens e serviços transacionados nestes países, tais como petróleo, alimentos, roupa ou hotéis. Os Emirados estimam que em 2018 vão captar cerca de 3,3 mil milhões de dólares em receitas provenientes deste novo imposto (Santiago, 2018).

“Os dois países de maioria sunita correspondem assim às sugestões feitas por organizações como o Fundo Monetário Internacional (FMI) que já tinha em diversas ocasiões proposto a Riade e a Abu Dhabi que diversificassem as respetivas fontes de receitas para diminuir a dependência das reservas petrolíferas. Mais de 90% das

receitas orçamentais da Arábia Saudita provinham da indústria ligada ao setor petrolífero. No caso dos Emirados era de cerca de 80%” (Santiago, 2018).

Outros países da região, tais como, *Kuwait, Bahrain e Qatar* planeiam também introduzir uma taxa de IVA para fomentar as suas economias, embora tenham adiado os planos pelo menos até 2019.

Nota-se então que o IVA se globalizou, atinge atualmente 75% da população mundial e representa 25% de toda a obtenção de impostos no mundo (Silva M. A., 2016). Atualmente, aproximadamente 160 países, aplicam o IVA ou impostos com características idênticas.

CAPÍTULO III. HARMONIZAÇÃO DO IVA NA UNIÃO EUROPEIA

A livre circulação de pessoas e bens, tecnologias de informação (com especial destaque para o desenvolvimento do *e-commerce*), criação de grandes espaços a nível mundial, crescente papel da Organização Mundial do Comércio (OMC), redes de transporte a nível internacional são, entre outros, alguns sinais que tornam mais evidente o fenómeno da globalização¹⁵ (Amaral, 2001).

A assinatura do Tratado de Roma, em 1957, instituindo a CEE é um exemplo da criação de um espaço comum de referência a nível mundial. Por outro lado, o Tratado tinha como objetivo promover a livre circulação de mercadorias, serviços, pessoas e capitais entre os Estados-membros – fenómenos de globalização.

Todo esse processo faz com que sejam necessárias regras fiscais comuns, consagrando, designadamente, o princípio da não discriminação, de fundamental importância para o processo de harmonização fiscal europeia que assim se iniciava, proibindo que um Estado-membro possa “direta ou indiretamente” fazer incidir sobre produtos de outros Estados-membros, imposições internas, de qualquer natureza, superiores àquelas que sobre os produtos nacionais incidam (Simões, 2015).

Para que tal objetivo fosse alcançado, os Estados-membros, deveriam entre as ações previstas no artigo 3.º do Tratado de Roma, proceder à “... aproximação das legislações nacionais, na medida em que tal fosse necessário ao bom funcionamento do mercado comum.”

Atualmente o IVA é o imposto mais harmonizado da UE, fazendo parte do *acquis communautaire*¹⁶, no entanto o seu desenvolvimento não foi linear e tem passado por diversas fases.

¹⁵ Processo de aprofundamento das relações económicas, sociais, culturais e políticas entre os povos espalhados pelo mundo.

¹⁶ Constitui a base comum de direitos e obrigações que vinculam todos os Estados-Membros a título da União Europeia.

3.1. As fases da harmonização comunitária do IVA

As estratégias para se alcançar o objetivo da harmonização do IVA têm passado por várias fases.

3.1.1. Primeira fase

Para que se tornasse possível a concretização dos objetivos do Tratado de Roma foi importante aproximar a legislação dos vários Estados-membros, necessidade, que foi expressa no “Relatório *Neumark*” elaborado pelo Comité Fiscal e Financeiro em 1962, após terem examinado os problemas fiscais e financeiros do mercado comum.

Assim, a 11 de abril de 1967, criar-se-ia o primeiro sistema comum do IVA através da aprovação das Diretivas 67/227/CEE e 67/228/CEE (designadas, respetivamente, “Primeira Diretiva IVA” e “Segunda Diretiva IVA”), ambas do Conselho e publicadas no JO n.º L 71.

A Diretiva 67/227/CEE

É a primeira Diretiva em matéria de harmonização das legislações dos Estados-membros relativa aos impostos sobre o volume de negócios. Estabelece a obrigatoriedade da adoção do IVA como base da tributação indireta, calculado através do método indireto subtrativo ou de crédito de imposto, em substituição dos impostos cumulativos que até à data vigoravam. No seu artigo 1º reflete o primeiro esforço no sentido de se alcançar a harmonização fiscal:

“Os Estados membros substituirão o seu sistema atual de impostos sobre o volume de negócios pelo sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado.”

No entanto, a Diretiva limitou-se a definir linhas gerais de aplicação do imposto.

A Diretiva 67/228/CEE

É a segunda Diretiva sobre a harmonização relativo aos impostos sobre o volume de negócios – estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado. Esta é uma Diretiva com finalidade mais alargada que a primeira, pois contém os princípios fundamentais do sistema comum.

No entanto, da 2ª Diretiva não resulta um sistema comum numa base de incidência uniforme, pois, se por um lado, define normas relativas à base de incidência (quais as operações tributáveis, definição de sujeito passivo, ...), por outro lado, deixa uma considerável margem de manobra aos Estados-membros na regulamentação no que respeita às isenções.

Para além, do interesse histórico e académico, o desenvolvimento destas duas Diretivas mostra-se pouco relevante, pois o seu articulado viria a sofrer alterações significativas com a adoção da 6ª Diretiva em maio de 1977.

Salienta-se que o processo de iniciação da harmonização fiscal no espaço comunitário foi bastante moroso. Após as recomendações do relatório *Neumark*, fora necessário aguardar aproximadamente 11 anos para que o IVA fosse introduzido nas legislações dos Estados-membros, tendo ultrapassado a data prevista no artigo 1º da 1ª Diretiva – 1 de janeiro de 1970 (Dias, 2005).

As duas Diretivas foram publicadas em 1967, no entanto, só viriam a entrar em vigor entre 1968 e 1973, mostrando-se, assim, necessária a publicação de mais três Diretivas.

A terceira Diretiva¹⁷ viria a prorrogar a data da entrada em vigor em todos os Estados-membros (na altura só a Bélgica e a Itália não estavam em condições de a respeitar) adiando em dois anos a data inicialmente prevista para 1 de janeiro de 1972. Viria, ainda, a ser necessário mais duas Diretivas denominadas 4ª e 5ª Diretivas¹⁸, para prorrogar a data de entrada em vigor na Itália para 1 de julho de 1972 e 1 de janeiro de 1973, respetivamente.

A 1 de janeiro de 1972 a Itália introduzia o sistema de IVA e na mesma data ocorria o primeiro alargamento da Comunidade com a entrada da Dinamarca, da Irlanda e do Reino Unido¹⁹.

¹⁷ Diretiva 69/463/CEE publicado no JO n.º L 320, de 20 de Dezembro de 1969.

¹⁸ Diretiva n.º 71/401/CEE, publicada no JO n.º 283, de 24 de Dezembro de 1971, e Diretiva n.º 72/250/CEE, publicada no JO n.º L 162, de 18 de Julho de 1972.

¹⁹ A Dinamarca já aplicava o IVA desde 1967, a Irlanda introduziu em 1972 e o Reino Unido em 1973.

3.1.2. Segunda fase

A segunda fase da harmonização do IVA é marcada pela adoção da Sexta Diretiva do Conselho de 1977²⁰, e o fator decisivo na sua adoção está relacionado com as necessidades financeiras da Comunidade.

O orçamento das Comunidades, sem prejuízo de outras receitas, é essencialmente financiado pelos pagamentos dos Tesouros dos Estados-membros. A receita tem origem em quatro fontes:

- 1) Impostos criados em nome da UE como todo, principalmente dos direitos de importação sobre mercadorias importadas para a UE;
- 2) Receitas próprias baseadas no Produto Interno Bruto (PIB);
- 3) Receitas próprias baseadas no IVA;
- 4) Outras receitas (incluindo juros sobre pagamentos atrasados, ou financiamentos de programas não totalmente executados da Comunidade).

As receitas próprias baseadas no IVA são os impostos pagos pelos cidadãos da UE derivados do IVA cobrado em cada Estado-membro, sendo este valor proporcional a cada um. Taxas e isenções variam em diferentes países, e assim foi criada uma fórmula que é usada para criar uma “base de tributação harmonizada”, sobre a qual a UE cobre a taxa.

A entrada em vigor da Sexta Diretiva viria a instituir o segundo sistema comum do IVA e traz o conjunto de disposições mais marcantes no que se refere ao sistema comum de IVA, que é caracterizado pela existência de uma base de incidência uniforme²¹. Vem colmatar as lacunas que a primeira e a segunda Diretiva deixaram devido à não limitação das liberdades de regulamentação em matéria de isenções conferidas aos Estados-membros.

A sexta Diretiva vem introduzir as seguintes alterações:

²⁰ Diretiva nº 77/388/CEE: “Harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado: Matéria Coletável uniforme – Sexta Diretiva. JO nº L145 de 13 de Junho de 1977.

²¹ Matéria coletável – tradução oficial portuguesa.

- a) Torna obrigatório o imposto na fase de retalho - até então facultativa;
- b) Uniformiza a base de incidência – alargou a abrangência do imposto à globalização das prestações de serviços e respetiva regulamentação; Vem estabelecer uma lista uniforme de isenções; Uniformiza as modalidades do direito à dedução e, ainda, define a base dos regimes especiais para a agricultura e as pequenas e médias empresas (PME).

Como referido por Margarida Martins (2009), o aprofundamento da harmonização da base de incidência, veio conduzir a um modelo de IVA harmonizado, de incidência alargada em todos os Estados-membros, uma vez que não se concede a estes a possibilidade de excluir o campo de imposto na fase do retalhista, passando a ser obrigatória a sua aplicação em todas as fases do circuito económico, afastando assim a possibilidade dos Estados discriminarem a tributação de certas prestações de serviços, passando a ser obrigatória a tributação geral das prestações de serviços.

No entanto, a sexta Diretiva não viria introduzir uma verdadeira harmonização nas legislações dos Estados-membros, porque tal como já tinha acontecido com as Diretivas anteriores, fora permitida várias faculdades que a tornaram uma verdadeira mistura de disposições legislativas.

- Exclui zonas com problemas específicos dos respetivos territórios de determinados Estados-membros, para efeitos de aplicação das normas comum do IVA, para fazer respeitar o princípio da neutralidade fiscal, o que acaba por criar fronteiras fiscais entre a zona excluída e o território;
- Permite a manutenção dos regimes de isenção e dos regimes especiais de tributação anteriores à adoção de diretiva;
- Não regulamenta os bens em 2.^a mão, os objetos de arte e antiguidades, do ouro e do transporte de pessoas;
- Prevê derrogações que permitiram aos Estados-membros introduzirem nas legislações nacionais medidas especiais que simplificam a cobrança do imposto ou mesmo para evitar certas fraudes e evasão fiscal.

Assim, a sexta Diretiva representou um progresso significativo na harmonização das legislações nacionais em matéria de IVA, no entanto, mantém a tributação na base do princípio da tributação no destino.

3.1.3. Terceira fase

Para concretizar o objetivo de uma Comunidade onde fosse possível a livre circulação de mercadorias, serviços, pessoas e capitais fazia-se sentir cada vez mais a necessidade de constituir um mercado interno sem fronteiras, eliminando assim todo o controlo fiscal existente na época, inclusive, a liquidação do IVA no momento da importação.

Assim, a 1 de janeiro de 1993 dá-se a realização do mercado interno, oriundo do chamado *Livro Branco* de 1985 e do Ato Único europeu de 1987. O *Livro Branco* foi apresentado pela Comissão sugerindo aos Estados-membros um acordo quanto à supressão das barreiras fiscais de toda a espécie, harmonização das regras, aproximação das legislações e das estruturas fiscais, bem como, o reforço da sua cooperação monetária, devendo a abolição ocorrer até ao final de 1992. Foi com este propósito que a Comissão criou um programa e uma calendarização para eliminação das fronteiras físicas, técnicas e fiscais (Martins, 2009), propondo, ainda a uniformização da base tributária e a aproximação das taxas e dos impostos sobre os consumos específicos.

A existência de postos aduaneiros fronteiriços representava a divisão fiscal pura, cuja finalidade era a recolha de receitas fiscais sobre forma de imposto indireto que cada Estado sentia no direito de arrecadar.

A abolição das fronteiras fiscais implicava a implementação de novos mecanismos que permitissem aos Estados-membros continuarem as taxas de tributação indireta diferenciadas tendo em conta as diferentes taxas praticadas pelos países. Assim, mostrava-se importante que os Estados-membros unissem esforços para que as trocas comerciais entre eles tivessem o mesmo tratamento que as transações ocorridas internamente em cada um deles, obedecendo assim ao princípio da tributação no país de origem.

Como já previsto na 6.^a Diretiva do IVA, o princípio da tributação no país de destino deveria manter-se apenas para transações para com o exterior da Comunidade,

ficando o princípio da tributação no país de origem reservado para os países e a Comunidade, proporcionando assim a igualdade de tratamento entre as compras e vendas internas e intracomunitárias.

A concretização de um verdadeiro mercado interno europeu estava pendente da realização desse cenário.

O Ato Único europeu, 1 de janeiro de 1987, vem reforçar a data de 1 de janeiro de 1993 como meta para a instauração de um mercado com características de mercado interno, ou seja, *“um espaço sem fronteiras interiores no qual é assegurada a livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais”*.

Em seguida, a 21 de agosto de 1987, através de uma “comunicação global” foi apresentada um conjunto de propostas sobre a harmonização da tributação indireta, designadas por “propostas *Cockfield*²²” ou “pacote *Cockfield*”.

O princípio da tributação no país de origem trazia com ele complexidades, pois numa transação quando o imposto é liquidado por um dos sujeitos dá direito à dedução por parte do outro. O exercício do direito à dedução teria por base o imposto liquidado em todos os países em que um determinado sujeito tivesse efetuado aquisições (expressos nas correspondentes moedas, na altura não vigorava a moeda comum).

No entanto, já vinha contemplado no “pacote *Cockfield*” a forma de se contornar esta situação: deveria ser criado um sistema de compensação de receitas²³ para restituição das receitas do IVA, evitando assim perdas de receitas para os países importadores líquidos que resultariam da cobrança do IVA na origem, devendo, ainda, fazer-se a harmonização das taxas do IVA²⁴.

A criação do sistema de compensação de receitas não foi aceite pelos Estados-membros por o terem encarado com desconfiança uma vez que não reconheceram nos seus parceiros a capacidade de gerirem com diligência a cobrança e a devolução

²² Em homenagem ao então comissário britânico *Lord Cockfield*, responsável pela pasta dos assuntos fiscais, preconizava a adoção do princípio da tributação no país de origem.

²³ Câmara de compensação ou *clearing mechanism*.

²⁴ Em matéria de harmonização de taxas de IVA, o “Pacote *Cockfield*” foi alterado pela Comissão pelo “Pacote *Scrivener*” (*Christiane Scrivener* – sucessora de *Lord Cockfield* na “pasta” da fiscalidade), estabelecendo um limite mínimo de 15%, renunciando à fixação de um limite máximo. Esta renúncia devia-se ao facto de existirem Estados membros com taxas de IVA de 20%, os quais veriam as suas receitas afetadas negativamente.

dos impostos provenientes das aquisições deles provenientes. A falta de aproximação das taxas aplicada implicava o risco de haver concorrência desleal dentro da Comunidade, favorecendo os países que praticavam taxas mais baixas. A ausência de propostas para o controlo da fraude e da evasão fiscal é outro motivo por detrás do recuo por parte do Conselho no que se confere à aplicação da tributação com base no princípio de destino. E foram esses, ainda, os factos por detrás da rejeição da proposta de diretiva de regime definitivo por parte da ECOFIN a 9 de outubro de 1989 recomendando o princípio da tributação no país de origem em detrimento do princípio da tributação no país de destino que vigorava – que se mantém ainda hoje - implicando uma inversão na estratégia.

A Comissão foi remodelada e a Comissária francesa Christiane Scrivener que vem substituir o Comissário britânico Lord Cokfield, aprova a Diretiva n.º 91/680/CEE²⁵, de 16 de dezembro de 1991 e a Diretiva n.º 92/77/CEE²⁶, de 19 de outubro de 1992. A primeira veio estipular a entrada em vigor do regime transitório das operações intracomunitárias em IVA (vulgo RITI – regime do IVA nas transações intracomunitárias), enquanto a segunda veio estabelecer a fixação das taxas mínimas para a taxa normal do imposto (15%) e para as taxas reduzidas (5%) proibindo as taxas agravadas.

A Comissão muda de estratégia sem se descuidar dos objetivos de constituir um mercado europeu livre. Assim, canaliza os seus esforços para a constituição de um regime transitório que mantivesse em vigor o princípio da tributação no país de destino, onde os bens deixam de ser tributados pela passagem na fronteira.

Com a entrada em vigor do regime transitório as transações dentro da Comunidade passam a ser designadas por aquisições e vendas intracomunitárias, e os termos importação e exportação ficaram reservados para as transações entre os países da Comunidade e os países exteriores à Comunidade.

Seguindo a mesma lógica apresentada por Fernando Ferreira (2002), o modelo introduzido pela Diretiva 91/680/CEE, poderá ser caracterizado esquematicamente da seguinte forma:

²⁵ Publicada no JO n.º L 376 de 31 de dezembro de 1991.

²⁶ Publicada no JO n.º L 316 de 31 de outubro de 1992.

1) Aquisições intracomunitárias efetuadas por particulares:

a) Regra Geral: Princípio da origem

b) Exceções: Princípio do destino

- Meios de transporte novos

- Vendas à distância

2) Aquisições intracomunitárias efetuadas entre sujeitos passivos do regime normal:

a) Regra Geral: Princípio do destino

b) Exceções: Princípio da origem

- Caso especial dos bens em segunda mão transmitidos pelo regime da margem.

3) Aquisições intracomunitárias efetuadas por sujeitos passivos totalmente isentos pelo Estado e demais pessoas coletivas de direito público:

a) Regra Geral: Princípio do destino

b) Exceções: Princípio da origem

- Aquisições anuais de todos os outros Estados-membros inferiores a um determinado montante, podendo, optar-se pelo princípio do destino.

Mesmo assim, a complexidade do regime contradizia com a simplicidade das formalidades das empresas, mais concretamente para as pequenas e médias empresas, o que levou à criação de novas obrigações para os agentes económicos e mecanismos de controlo por parte da administração fiscal. Assim, o regime transitório deveria vigorar entre 1 de janeiro de 1996 até 31 de dezembro de 1996, no entanto, viria a ser prorrogado até a entrada em vigor do regime definitivo.

A evolução do IVA é consagrada com a implementação do sistema definitivo em novembro de 1994, aquando da apresentação dum relatório sobre o funcionamento do regime transitório, onde ressaltava a necessidade de redefinir as características que deveriam presidir a um sistema de IVA para o Mercado Único (MU).

O sistema definitivo é indissociável de dois outros objetivos fundamentais da UE:

- 1) A garantia de neutralidade sobre as trocas comerciais dentro da União; e
- 2) A realização de “um mercado interno”.

O novo modelo vem consagrar um sistema específico, sustentado pelo sistema de tributação única, não ocorrendo no destino nem no lugar de origem, mas sim no país da sede²⁷. Devido à situação interna dos países constituintes da Comunidade, na altura, a adoção deste sistema de IVA mostrou-se logo inexecutável.

3.1.4. Quarta fase

No ano de 2000 dá-se início à quarta fase da harmonização do IVA a partir de uma comunicação da Comissão, intitulada “Estratégia para melhorar o funcionamento do sistema de IVA no mercado interno”, que assenta em quatro pilares: simplificação, modernização das regras existentes; aplicação mais uniforme das disposições atuais; nova execução da cooperação administrativa.

1) Medidas de simplificação

No que diz respeito às medidas simplificativas a implementação incide sobre o devedor do imposto, as regras de localização, harmonização do direito à dedução, faturação eletrónica e harmonização dos elementos exigidos nas faturas, e, por último, a supressão da Oitava Diretiva relativa ao reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos.

A entrada em vigor da Diretiva 2000/65/CEE, de 17 de Outubro, veio suspender a obrigação dos devedores do IVA terem de nomear um representante fiscal²⁸, passando assim a ser o próprio sujeito passivo que efetua a transmissão (bens e/ou serviços) a ser o devedor do imposto, mesmo não sendo residente no país onde a transação esteja sujeita a imposto.

²⁷ Princípio do registo.

²⁸ Até a entrada em vigor da Diretiva 2000/65/CEE, os sujeitos passivos provenientes de outros Estados e não estabelecidos no respetivo território eram obrigados a designar um representante fiscal solidariamente responsável pelo cumprimento das obrigações.

A Diretiva 2001/115/CEE, de 20 de dezembro, surge com o propósito de harmonizar os elementos obrigatórios nas faturas²⁹ e a faturação eletrónica, estabelece, ainda regras comuns no que diz respeito à autofaturação, à subcontratação da fatura e ao arquivo das faturas. E assim, tornou-se possível a emissão de faturas eletrónicas, sem que este perdesse a sua autenticidade da origem, bem como, a integridade do seu conteúdo, podendo ser atingido através da assinatura eletrónica avançada ou intercâmbio eletrónico de dados.

As novas regras de localização para a tributação do comércio eletrónico foram aprovadas pela Diretiva 2002/38/CEE, de 7 de maio, efetivada a 28 de novembro de 2006 estabelecendo que este regime de IVA vigoraria até ao final de 2008, tendo-se a Comissão comprometido a apresentar um relatório até 31 de dezembro de 2008 que viria a alterar as condições referentes à faturação eletrónica com o objetivo de acompanhar a evolução tecnológica.

Em 1998 a Comissão apresentou duas vertentes no respeitante à harmonização do direito à dedução do IVA e consequente suspensão da Oitava Diretiva³⁰:

- Harmonização do direito à dedução do IVA incidente sobre as despesas não estritamente profissionais, como por exemplo, despesas de alojamento, com alimentação e bebidas, com veículos de turismo, etc.;
- Introdução da possibilidade de dedução, no Estado-membro da sede do sujeito passivo do IVA suportado em aquisições de bens e serviços noutros Estados onde se encontre estabelecido.

No entanto, como todo o processo de harmonização, essa tarefa não foi fácil, pois até meados de 2002 a falta de consenso entre os Estados-membros era notável, facto esse que está por detrás da permissão para os Estados manterem as respetivas legislações, não recorrendo à harmonização do direito à dedução do IVA. No final de outubro de

²⁹ Tendo criado uma lista harmonizada de menções:

Artigo 2.º, n.º 2, alínea b) da Diretiva: “data de emissão; número sequencial, por forma a identificar a fatura de forma única; número de identificação para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado do fornecedor e do cliente; nome e o endereço do sujeito passivo e do seu cliente; a quantidade e a natureza dos bens entregues ou a amplitude dos serviços prestados; a data em que for efetuada, ou concluída, a entrega dos bens ou a prestação de serviços, ou a data do pagamento; a taxa de IVA aplicável; o montante de IVA a pagar”, entre outras.

³⁰ Relativa ao reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos.

2004 avançaria uma proposta de revisão e simplificação da Oitava Diretiva visando simplificar as formalidades a cumprir no âmbito das obrigações em matéria de IVA por parte dos sujeitos passivos com sede onde exercia a sua atividade.

As medidas que viriam a proporcionar a simplificação, são:

- Introdução de um balcão único para os sujeitos passivos não estabelecidos;
- Introdução de um regime de balcão único destinado a modernizar o procedimento de reembolso instituído no âmbito da Oitava Diretiva;
- Harmonização das disposições relativas aos bens e serviços em relação aos quais os Estados-membros podem aplicar restrições ao direito à dedução;
- Alargamento do recurso ao mecanismo de autoliquidação para certas operações entre empresas efetuadas por sujeitos passivos não estabelecidos;
- Revisão do regime especial para as Pequenas Empresas (PE);
- Simplificação do regime especial das vendas à distância.

Segundo Ana Martins (2009), o regime especial do balcão único sobre os serviços prestados por via eletrónica, permite aos operadores não estabelecidos a escolha de um Estado-membro de identificação, embora as suas operações sejam localizadas em diversos Estados-membros. Desta forma, aplicariam o IVA à taxa em vigor nesse país e só teriam de tratar com uma única administração fiscal em toda a UE. Este modelo seria aplicado a todas as empresas europeias que exerçam transações intracomunitárias.

As deficiências dos procedimentos de reembolso do IVA estipulado na Oitava Diretiva eram tantas que a Comissão apresentou uma proposta de Diretiva, com a possibilidade dos sujeitos passivos recuperarem o IVA através das declarações de IVA que apresentam no país membro onde se encontram estabelecidos da mesma forma que o IVA nacional.

A proposta viria a ser recusada pelo Conselho, uma vez, que no sistema proposto, o operador iria recuperar o IVA com base nas regras vigentes em matéria de dedução no Estado-membro de estabelecimento, enquanto no sistema atual o IVA é recuperado de

acordo com as regras em matéria de dedução do Estado-membro no onde as despesas tiveram origem.

A Comissão viria a apresentar em 2004 um método para modernizar o procedimento de reembolso da Oitava Diretiva, sem, alterar os seus princípios base. Assim, os reembolsos continuariam a ser tratados pelo Estado-membro onde foi pago o IVA, sendo o montante reembolsável determinado pelas regras vigentes em matéria de dedução no Estado-membro onde as despesas tiveram origem. O regime do balcão único serviria para fazer o pedido de reembolso do IVA com recurso a via eletrónica.

2) Medidas de modernização

Foram, também, apresentadas propostas de Diretivas no que se confere ao regime especial das agências de viagens, as novas regras relativas ao local de tributação para o fornecimento de eletricidade e/ou gás e a tributação dos serviços postais, substituindo assim o estipulado no artigo 26º da sexta Diretiva que vigorava até então com o objetivo de regulamentar o regime especial da margem, tornando passível de aplicação por qualquer agência de viagens. A proposta de Diretiva, mais uma vez, não seria aplicada por falta de acordo entre os Estados-membros.

Relativamente aos serviços postais a proposta visava alterar a isenção de IVA, porque considerava que havia uma distorção da concorrência no mercado.

Assim, conclui-se, que estes serviços passariam a ficar sujeitos a tributação, na sede do prestador, independentemente de se tratar de serviços prestados no interior do país, com destino a outros Estados-membros ou a países terceiros, não havendo necessidade de criar selos postais diferentes consoante o destino, aplicando uma taxa reduzida de IVA (Martins, 2009). Também foi vetada, por os Estados-membros não aceitarem a eliminação da isenção.

Um outro objetivo delineado na proposta de Diretiva era a de facilitar as operações entre negociantes no setor das energias, assegurando que o local da tributação seria o local do consumo, só assim, seria possível constituir um mercado interno do gás e da eletricidade. No entanto, isso só se aplica quando se destina ao consumidor final, uma vez vendidas a um revendedor deverá ser tributado no espaço fiscal de estabelecimento do comprador.

3.1.5. Outras medidas

Apesar de todo o esforço feito pela Comissão era necessário ir mais além, pois o sistema atual da Diretiva IVA³¹, mantinha inalterado, desde 1977, os tratamentos em IVA de certos setores e/ou operações, em que ocorreram profundas alterações, tais como:

- Setor público;
- Setor da saúde;
- Serviços públicos postais;
- Operações bancárias e financeiras;
- Setor imobiliário, transmissões e locação de edifícios novos ou usados;
- Subsídios e subvenções não tributadas.

A não incidência do IVA nestas operações, quer:

- 1) Pela delimitação negativa da incidência;
- 2) Pela tributação ou isenção por opção dos Estados-membros; ou
- 3) Pela isenção sem direito a dedução.

Distorce os princípios do imposto, gerando efeitos cumulativos, que por sua vez, pode penalizar os operadores económicos.

Em 2006 foi aprovada a Diretiva 2006/18/CE do Conselho de 14 de fevereiro de 2006, que vem alterar a Diretiva 77/388/CEE no que respeita às taxas reduzidas do imposto sobre o valor acrescentado. Essa Diretiva prevê a possibilidade de aplicação de uma taxa reduzida de IVA aos aquecimentos urbanos, assim como, já se aplicara ao fornecimento de gás natural e de eletricidade.

O mesmo não aconteceu na área da restauração, encontrando-se a proposta de harmonização das taxas de IVA bloqueadas desde 2003 uma vez que até ao momento os Estados-membros não equacionaram a extensão da aplicação da taxa reduzida para esse setor.

³¹ 2006/112/CE, de 28.11.2006.

A Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, viria a ser, finalmente, reformulada no que se confere à harmonização das legislações dos Estados-membros em novembro de 2006 com a aprovação da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, relativa ao sistema comum do IVA. A Diretiva vem, ainda, eliminar as disposições consideradas obsoletas da Sexta Diretiva e legislação subsequente no que se confere ao IVA.

3.1.6. Taxas do IVA em vigor nos países da UE

Atualmente os países da UE praticam uma variedade de taxas de IVA como se evidencia na tabela 1:

Tabela 1: Taxas do IVA em vigor nos países da UE

País da UE	Taxa normal	Taxa reduzida	Taxa super-reduzida	Taxa parking
Alemanha	19	7	-	-
Áustria	20	10 - 13	-	-
Bélgica	21	6	-	12
Bulgária	20	-	-	-
Chipre	19	5	-	-
Croácia	25	13	5	-
Dinamarca	25	-	-	-
Eslovénia	22	9,5	-	-
Espanha	21	10	4	-
Estónia	20	0 - 9	-	-
Finlândia	24	10 - 14	-	-
França	20	5,5 - 10	2,1	-
Grécia	24	13	6	-
Hungria	27	5 - 18	-	-
Irlanda	23	9 - 13,5	0 - 4,8	-
Itália	22	10	4	-
Letónia	21	0 - 12	-	-
Lituânia	21	9	5	-
Luxemburgo	17	8	3	14
Malta	18	5	-	-
Países Baixos	21	6	-	-
Polónia	23	8	5	-
Portugal	23	6 - 13	-	-
Reino Unido	20	0 - 5	-	-
República Checa	21	10 - 15	-	-
República Eslovaca	20	10	-	-
Roménia	20	9	5	-
Suécia	25	6 - 12	-	-

Fonte: Adaptado de (European Commission, Trade Helpdesk, 2018).

Verifica-se que são aplicadas quatro tipos de taxas na UE, sendo: taxa normal, taxa reduzida, taxa super-reduzida e taxa parking. A taxa normal é aplicada por todos os países da UE e varia entre 17 e 27%, sendo a mais baixa praticada pelo Luxemburgo e a mais alta pela Hungria. A taxa reduzida só não é aplicada na Bulgária e Dinamarca (países que optaram por praticar apenas a taxa normal), variando entre os 0 e os 18%, sendo a mais baixa praticada na Estónia e na Letónia e a mais elevada na Hungria. Existem dez países que optaram a aplicação da taxa super-reduzida (Croácia, Espanha, França, Grécia, Irlanda, Itália, Lituânia, Luxemburgo, Polónia e Roménia) variando entre os 0% e os 6%. Apenas a Bélgica e o Luxemburgo aplicam a taxa parking, 12% e 14% respetivamente.

Alguns territórios dos países da UE podem ser excluídos do âmbito de aplicação do IVA ou aplicar taxas especiais.

Na tabela 2 apresenta-se os territórios dos países da UE excluídos da aplicação do IVA:

Tabela 2: Territórios dos países da UE excluídos da aplicação do IVA

País da EU	Territórios
Alemanha	Ilha de Helgoland; Território de Büsingen; Território de Büsingen.
Espanha	Ceuta; Melilla; Ilhas Canárias.
França	Guadalupe; Guiana; Martinica; Reunião; Mayotte.
Itália	Livigno; Campione d'Italia; Águas italianas do lago de Lugano.
Grécia	Άγιο Όρος (Monte Atos)
Áustria	Jungholz; Mittelberg.
Dinamarca	Território da Gronelândia; Território das Ilhas Faroé.
Finlândia	Ilhas Åland
Reino Unido	Ilhas Anglo-Normandas; Gibraltar.

Fonte: Adaptado de (European Commission, Trade Helpdesk, 2018).

De acordo com a informação apresentada na tabela 2, constata-se que são nove os países que detém territórios onde não se aplica o IVA. De salientar que a França

apresenta o maior número de territórios (5), sendo que a Finlândia apresenta apenas um.

Além das particularidades do IVA já referidas anteriormente, há que considerar os países com territórios que aplicam taxas especiais, conforme informação apresentada na tabela 3:

Tabela 3: Territórios que aplicam taxas especiais

País da EU	Territórios
Portugal	Açores
	Madeira
Grécia	Várias ilhas do Mar Egeu
França	Córsega

Fonte: Adaptado de (European Commission, Trade Helpdesk, 2018).

Uma vez que em cada um destes espaços existem taxas diferentes de IVA, há que ter presente quais as regras a seguir para determinar onde uma dada operação é localizada, logo, qual a taxa aplicável.

CAPÍTULO IV: A FRAUDE E A EVASÃO FISCAL NO IVA

A evolução da economia nos últimos anos tem agravado as condições sociais, tais como, o desemprego, o aumento dos impostos sobre o consumo, o rendimento e o património. Muitos aproveitam-se desses fenómenos para a prática da fraude e da evasão fiscal, isso porque na perceção desses contribuintes, contribuir através do pagamento de impostos representa uma diminuição do seu património pessoal. Esse tipo de perceção existe porque esses indivíduos consideram que o imposto pago ao Estado não tem retribuição direta de um benefício, e por isso, preferem recorrer à economia subterrânea, induzindo a fuga fiscal total ou parcial - considerando o carácter ilegal ou legal do seu procedimento, poderá configurar uma situação de fraude ou de evasão fiscais.

Uma fraude fiscal³² resulta de um comportamento ilícito, enquanto a evasão fiscal³³ de um aproveitamento abusivo de um regime jurídico mais favorável. No entanto, tanto a fraude como a evasão fiscal representam uma fuga ao imposto, pelo que nem sempre é fácil fazer a separação entre elas. Por isso, é raro a lei ou decreto-lei que verse matéria fiscal que não inclua nos seus preâmbulos o objetivo de lutar contra este mal social.

A fraude pode assumir várias configurações, umas de carácter geral e outras podendo assumir um cariz mais específico. As que apresentam um carácter geral estão associadas a qualquer imposto, enquanto as de carácter específico são relativas a um imposto determinado. Relativamente ao IVA, a fraude pode incidir nomeadamente sobre os reembolsos ou então sobre o montante do imposto a entregar ao Estado. Considerando as várias configurações que a fraude pode assumir, podem enumerar-se de forma sucinta, e de acordo com Sijbren Cnossen (2009), as seguintes:

- 1) A fraude ligada à economia paralela (*shadow economy fraud*), em que os agentes económicos exercem atividades económicas não declaradas;

³² Fraude fiscal consiste na fuga ao imposto ou na obtenção indevida de benefícios fiscais, através da omissão, ocultação ou alteração de rendimentos, valores e de outros factos tributários.

³³ Evasão fiscal consistiria na utilização intencional de lacunas e imprecisões da lei fiscal com a finalidade de suprimir ou diminuir a tributação.

- 2) A fraude de supressão (*suppression fraud*), em que os operadores económicos subestimam as vendas efetuadas a jusante ou sobrevalorizam as aquisições realizadas a montante;
- 3) A fraude de insolvência (*insolvent fraud*), em que o sujeito passivo, operando no mercado interno, adquire bens tributáveis que são vendidos a preços exagerados seguindo-se a falência, contanto que haja usufruído dos créditos relativos às referidas aquisições e não haja pago o imposto de que é devedor;
- 4) A fraude carrossel (*carousel fraud*), em que, e, de acordo com o seu esquema mais simples, o fraudador regista-se para efeitos do imposto, compra mercadoria isenta de IVA de outro Estado-membro da Comunidade e posteriormente procede à sua venda liquidando o imposto, mas desaparecendo de imediato sem haver pago ao Estado o IVA de que é devedor;
- 5) A fraude do negociante falso (*Bogus traders*), em que o fraudador se regista para efeitos de IVA, procede ao pedido de reembolso relativo aos seus *inputs*, sendo que, após este lhe ser concedido, desaparece de imediato.

A evasão fiscal, segundo Ana Martins (2009), ocorre devido a um conjunto de causas:

- 1) De natureza económica – quando o nível de fiscalidade se encontra desajustado com a situação económica;
- 2) De natureza técnica – o sistema fiscal apresenta-se demasiado complexo, não permitindo ao cidadão comum o domínio da lei, desde a incidência à cobrança;
- 3) De natureza política – prende-se como modo da utilização das receitas fiscais, que têm um peso importante no Orçamento de Estado e a forma como as receitas são aplicadas, podendo desmotivar os contribuintes;
- 4) De natureza jurídica – tem a ver com o maior ou menor respeito dos princípios na elaboração do sistema jurídico;
- 5) De natureza psicológica – prende-se com o sentimento que nutre o contribuinte não evasor face ao evasor.

Contra a fraude fiscal utilizam-se medidas sancionatórias, penas pecuniárias e penas de prisão, contra a evasão fiscal luta-se através, nomeadamente, do aperfeiçoamento

da lei, da fixação de presunções legais e da atribuição dos mais amplos poderes interpretativos e interventivos ao aplicador da lei fiscal (Mateus, 2018).

4.1. Evasão fiscal em IVA na UE

A evasão fiscal é um problema que ultrapassa as fronteiras nacionais dos países e atinge as pirâmides internacionais. A livre circulação de capitais, pessoas e bens e/ou serviços vem fomentar as trocas entre os Estados. Estas trocas tem evoluído ao longo dos anos, o que tem aumentado os níveis de tributação. Por sua vez, o fenómeno da evasão fiscal tem-se feito sentir, “causando o aumento das sanções decretados nos sistemas fiscais e ainda estudos e aplicações de técnicas visando o combate à evasão” (OCC, 2013).

Têm sido celebrados vários acordos internacionais e elaborados projetos com o objetivo de reduzir a evasão fiscal, assumindo cada vez maior importância a troca de informação.

Mostra-se urgente e importante o combate à evasão fiscal, porque para além de gerar movimento de capitais ilícitos e distorções nas condições de concorrência, provoca quebras orçamentais para os Estados e injustiças fiscais.

Segundo Ana Martins (2009), a evasão fiscal assume particular relevância pela:

- Dissimulação das suas atividades tributáveis fora das fronteiras do seu Estado, em países com níveis de fiscalidade baixos ou de reduzido risco de descoberta;
- Possibilidades de evasão que se oferecem às sociedades multinacionais, nomeadamente pela suscetibilidade de manipulação dos preços de transferência entre empresas do grupo;

Nesse sentido a UE tem criado vários acordos bilaterais visando reprimir a fraude e a evasão fiscal, porém, a presente e crescente complexidade da sociedade moderna desafia para a criação de uma estrutura a nível Comunitário e mesmo mundial.

Assim, só será possível colmatar a evasão e a fraude fiscal se houver colaboração entre os Estados-membros e aproximação dos seus sistemas fiscais, e é nesse sentido, que a Comunidade está apostando na harmonização do sistema fiscal do IVA.

4.2. Combate à fraude e à evasão fiscal em IVA na UE

Em 2009 estimava-se que o custo da fraude na UE ascendia a 80 mil milhões de euros. Isso porque, com o abandono do controlo das fronteiras fiscais as empresas viram reduzidos os custos administrativos, ou seja, com a adoção do princípio da tributação na origem o sistema do imposto nas transações intracomunitárias veio ficar mais exposto à fraude – mais concretamente à fraude carrocel em IVA.

Há várias décadas que a luta contra a fraude é uma realidade na Comunidade, no entanto, ganhou expressão no século XXI tendo a Comissão enviado ao Conselho, ao Parlamento europeu e ao Comité Económico e Social uma comunicação³⁴ em janeiro de 2006 que realçava a urgência de se lançar um debate para se desenvolver uma estratégia coordenada para o combate à fraude fiscal.

Como realçou António de Oliveira (2011), nessa comunicação, a Comissão sugeriu que se procedesse:

- 1) Ao reforço da cooperação e assistência mútua entre os Estados-membros quanto à tributação direta e indireta, bem como, relativamente aos procedimentos de cobrança dos impostos;
- 2) À intensificação do controlo sobre sujeitos passivos e setores de atividade, que evidenciem maiores riscos de fraude;
- 3) Ao aumento da cooperação com países terceiros no sentido de evitar a fraude;
- 4) À alteração do normativo dos sistemas comuns do IVA e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC), e, quanto ao primeiro, o alargamento quer da responsabilidade solidária do imposto quer do mecanismo de autoliquidação;
- 5) À intensificação das obrigações declarativas para os sujeitos passivos de maior risco, e à diminuição dessas obrigações para aqueles que se comprometam a colaborar com as administrações fiscais; e
- 6) À intensificação do recurso aos meios informáticos, para melhorar e acelerar a comunicação, tanto entre os contribuintes e as autoridades fiscais, como entre estas.

³⁴ COM(2006) 254 final de 31 de Maio.

A necessidade das trocas de informações entre os Estados fazia sentir-se e era cada vez mais notada, assim em 2007 foi enviada ao Conselho uma proposta³⁵ que aumentava a frequência das declarações no que diz respeito às aquisições intracomunitárias de bens, que por sua vez, torna as trocas de informações mais rápidas e efetivas entre as várias administrações tributárias. Concedendo, assim uma maior fiabilidade às informações do Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES) que deveria passar a dispor de informações de identificação dos sujeitos passivos atualizados onde os Estados passariam a beneficiar da assistência prevista na Diretiva de Cobrança – Diretiva 76/308/CEE do Conselho, de 15 de março –, a qual deveria ser reforçada.

Em 2008, a Comissão apresentou ao Conselho e ao Parlamento Europeu, uma nova comunicação³⁶, na qual examinava a fiscalidade no âmbito das operações intracomunitárias, nomeadamente a aplicação do princípio da origem e a criação de um sistema de compensação, a generalização do mecanismo da autoliquidação (*reverse charge*). Propunha, ainda, a possibilidade de se criar num Estado-membro interessado, de um projeto-piloto limitado no tempo. Porém, tal comunicação não mereceu o acordo de todos os Estados-membros reunidos no *Ecofin*³⁷. Não tendo tais orientações sido aprovadas, foram designadas “medidas de mais vasto alcance”, a Comissão entendeu limitar as suas iniciativas às designadas “medidas convencionais”, em linha com as orientações clássicas de combate à fraude fiscal (Oliveira, 2011).

No mesmo ano, a Comissão apresentaria uma comunicação³⁸ ao Conselho que viria a converter-se, quer na Diretiva 2008/117/CE do Conselho, de 16 de dezembro, quer no Regulamento (CE) 37/2009 do Conselho, de 16 de dezembro com vista a garantir às autoridades tributárias um controlo maior e mais eficaz das operações intracomunitárias. Altera, também a Diretiva IVA quanto o Regulamento 1798/2003 – diploma de referência na cooperação administrativa para efeitos do IVA, estabelecendo que a informação prestada através dos mapas recapitulativos deveria

³⁵ COM(2007) 758 final.

³⁶ COM(2008) 109 final, de 22 de Fevereiro.

³⁷ somente a Alemanha e a Áustria se mostraram totalmente a favor do projeto-piloto.

³⁸ COM (2008) 147 final de 17 de março.

ser entregues às autoridades fiscais no prazo de um mês substituindo o prazo dos três meses que vigorava na época.

A Comissão apresenta no final de 2008 um plano de ação estratégica para o combate à fraude ao IVA na Comunidade no sentido de serem promovidas medidas que melhorassem a comunicação entre os Estados-membros ao mesmo tempo que intensificava a cooperação administrativa entre eles e principalmente no que se referia às questões relacionadas com a faturação. Relativamente à prevenção da fraude, como referido por António Oliveira (2011), propôs medidas que se complementavam:

- 1) A adoção de alguns requisitos mínimos para efeitos de registo no sistema VIES, e a eliminação do mesmo sistema de determinados números de identificação fiscal, que correspondam a sujeitos passivos comprovadamente envolvidos em fraudes ao imposto, ou que já tenham desaparecido, de modo a tornar mais fiável a informação nele contido;
- 2) O acesso por via eletrónica dos sujeitos passivos à confirmação do nome e endereço do seu parceiro comercial, quando o mesmo esteja identificado para efeitos do IVA noutro Estado-membro;
- 3) A harmonização e simplificação das regras relativas à faturação, com vista, ora à redução dos custos para os seus emissores, ora a tornar mais fácil os controlos a efetuar pelas autoridades fiscais;
- 4) A harmonização, no que se refere às entregas intracomunitárias de bens e às prestações de serviços, tanto do momento como do próprio conceito de “exigibilidade do imposto”, de molde a que o seu reporte às autoridades seja simultâneo em todos os Estados-membros envolvidos.

No que se refere à deteção e identificação da fraude o plano contemplava:

- 1) Medidas que aumentam a eficácia das administrações fiscais na identificação da fraude em IVA, especialmente pela intensificação das trocas de informações sobre as transações intracomunitárias;
- 2) Novas regras relativas às isenções nas importações, para melhor controlo deste tipo de operações;

- 3) A troca automática de informação entre os Estados-membros relativamente a matérias selecionadas;
- 4) A criação de um quadro legal que permita o acesso automático das autoridades fiscais de um Estado-membro à identificação e às atividades exercidas por um agente económico que conste da base de dados de outro Estado-membro;
- 5) A criação de uma rede europeia de alerta rápido perante situações de risco de fraude em IVA, e de análise desses riscos, chamada EUROFISC³⁹.

Relativamente à cobrança e recuperação das dívidas tributárias, o plano configurava as seguintes propostas:

- 1) O estudo de medidas que facilitem a recuperação, pelas autoridades fiscais, do IVA perdido nas transações transfronteiriças fraudulentas, bem como, o incentivo aos Estados-membros para intentarem ações judiciais contra os fraudadores estabelecidos no seu território que provoquem perdas de receita noutro Estado-membro;
- 2) A aplicação do princípio da responsabilidade solidária ao agente que relativamente a transações intracomunitárias não revele a informação requerida e que, da ausência dessa informação, resultem perdas de receita para os cofres do Estado;
- 3) A harmonização dos instrumentos que viabilizem o emprego de medidas preventivas ou coercivas que permitam aliviar o esforço da administração, e que concorram para facilitar a recuperação das perdas.

Com vista a melhorar, ainda mais, a troca de informação entre os Estados e definir os casos, e, em que situações os Estados-membros podem e devem conduzir controlos multilaterais a Comissão viria apresentar uma nova comunicação⁴⁰ propondo alteração do Regulamento (CE) 1798/2003. Posteriormente, viria a ser apresentada uma nova proposta⁴¹ que viria possibilitar a aplicação temporária do IVA autoliquidação para determinados bens e serviço que revelavam um risco de fraude elevado – viria a ser

³⁹ O Eurofisc é uma rede de troca rápida de informações específicas entre os Estados-Membros.

⁴⁰ COM(2009) 427 final, de 18 de Agosto.

⁴¹ COM(2009) 511100, de 29 de Setembro.

aprovado pelo Conselho tendo evoluído para na Diretiva 2010/23/UE de 16 de março de 2010.

A Comissão tem travado uma luta de combate à fraude e evasão fiscal, ao longo destes anos têm-se criado e implementado várias medidas de combate e prevenção. No entanto, a evolução tem sido lenta, não por culpa da Comissão que tem lutado incansavelmente mas sim, pela falta de acordo e cooperação dos Estados-membros.

Em 2017, o Comissário responsável pelos Assuntos Económicos e Financeiros, Fiscalidade e União Aduaneira, *Pierre Moscovici*, afirmou que:

“Embora as autoridades fiscais dos Estados-membros já troquem algumas informações sobre as vendas comerciais e transfronteiras, esta cooperação assenta predominantemente num processamento manual de informação” (Comissão Europeia, 2018).

Concluiu-se que não existe um sistema que partilhe a informação dos infratores dos Estados-membros aos organismos responsáveis da UE que são responsáveis pela aplicação da lei. Além, da inexistência de coordenação no que diz respeito à investigação entre as administrações fiscais e as autoridades responsáveis pela aplicação da lei a nível nacional e da UE o que acaba por facilitar a atividade criminosa. Assim, a Comissão apresentou um conjunto de propostas para reforçar a cooperação entre os Estados-membros, no sentido, de combater a fraude no IVA de forma mais célere proporcionando uma maior capacidade para detetar e punir os infratores.

As medidas propostas constituem um seguimento das chamadas «pedras angulares» de um novo e definitivo espaço único europeu do IVA, propostas em outubro de 2017, e do Plano de Ação sobre o IVA com vista a um espaço único do IVA na UE, apresentado em abril de 2016 (EUR-Lex, 2018).

CAPÍTULO V: DESAFIOS FUTUROS NA HARMONIZAÇÃO DO IVA

O IVA desempenha um papel importante no mercado único europeu. A sua criação tinha como objetivo inicial acabar com a dupla tributação sobre negócios, que colocavam em causa a concorrência, uma vez que distorcia o preço dos bens colocando em causa a livre circulação de bens. Com o passar dos tempos o IVA veio tornar-se numa das mais importantes e crescentes fontes de receita para UE. Segundo a Comissão Europeia (2018) em 2014 as receitas do IVA representaram 7% do Produto Interno Bruto (PIB) da UE e, como se trata de um imposto sobre o consumo, a tendência será sempre de crescimento.

Apesar da importância que o IVA representa para a UE continua-se a utilizar um sistema que foi implementado como provisório há vários anos atrás e que não tem conseguido acompanhar a evolução da economia mundial, móvel e digital ao longo dos tempos. Assim, atualmente tem-se um sistema:

- 1) Complexo - que exige um conjunto de formalidades para o crescente número de empresas que operam no mercado intracomunitário; e
- 2) Fragmentado - o que facilita a ocorrência de fraudes, pois as operações nacionais não têm o mesmo tratamento que as intracomunitárias e os bens e serviços podem ser adquiridos com isenção do IVA no mercado único.

Nesse sentido, a Comissão europeia não tem poupado esforços para reformar o sistema do IVA, já obteve os pareceres do Conselho e do Parlamento Europeu (PRE) que parecem receptivos a apoiar qualquer reforma ao sistema de IVA que tenha como base da tributação o princípio do país de destino.

Nesse sentido, a 7 de abril de 2016 a Comissão adotou o “Plano de ação sobre o IVA – Rumo a um espaço único de IVA na UE”.

5.1. Plano de ação sobre o IVA – Rumo a um espaço único de IVA na UE

O plano define formas de relançar o atual sistema do IVA na UE para o tornar mais simples, mais resistente à fraude, favorável às empresas garantindo ao mesmo tempo mais autonomia aos Estados-membros para definirem as suas taxas reduzidas. Isto, porque as atuais regras do IVA devem ser atualizadas com o intuito de apoiar melhor o

mercado único, facilitar o comércio transfronteiras e acompanhar a evolução da atual economia digital e móvel (Comissão Europeia, 2016).

“O plano de ação sobre o IVA – Rumo a um espaço único de IVA na UE” representa uma via para modernizar as atuais regras da UE em matéria de IVA.

5.1.1. Princípios fundamentais de um futuro sistema único de IVA na UE

É urgente reformar o sistema de IVA em vigor na UE e as novas regras a serem introduzidas terão como intuito a criação de uma zona única de IVA na UE. Com a criação deste espaço único, as transações transfronteiras continuariam a ser tributadas à taxa do Estado-Membro de destino⁴² como atualmente, alterando a forma como os impostos são cobrados para um sistema mais resistente à fraude. Para isso, deverá ser criado um portal na *internet* ao nível da UE, com a finalidade de garantir que o sistema de cobrança do IVA seja simples para as empresas e ao mesmo tempo seja um sistema sólido de cobrança de receitas para os Estados-Membros.

No entanto, o processo de reforma do sistema do IVA tem-se revelado difícil e a exigência de unanimidade entre todos os Estados-membros para decidir qualquer alteração representa um sério desafio. No entanto, cada vez mais, manter este *status quo* não é uma opção. Acrescentar apenas novas obrigações e controlos destinados a combater a fraude aumentará ainda mais os custos de conformidade e a incerteza jurídica para todas as empresas, incluindo as empresas fiáveis, prejudicando ainda mais o funcionamento do mercado único. É também pouco provável que uma simplificação fragmentada dê resultado (Comissão Europeia, 2016).

Para o efeito, a Comissão apresentou a 4 de outubro de 2017 a COM(2017) 566 final destinada a implementar um sistema definitivo de IVA⁴³. Este sistema definitivo basear-se-á no princípio da tributação no país de destino dos bens. Isto significa que o regime de tributação segundo o qual o fornecedor dos bens recebe o IVA do seu cliente será alargado às operações transfronteiras. Esta alteração pode, por si só, ajudar a reduzir a fraude transfronteiras em matéria de IVA em 40 mil milhões de euros por ano (Silva E. S., 2017).

⁴² Princípio do país de destino.

⁴³ No âmbito do programa para a adequação e a eficácia da regulamentação (REFIT).

A preparação e a adoção de alterações tão significativas na forma como o IVA funciona levará algum tempo, a Comissão irá apresentar uma série de outras iniciativas coesas para ajudar a resolver os desafios que surgirão com a implementação do novo sistema do IVA.

5.1.2. Iniciativas políticas recentes e em curso

A Comissão não tem poupado esforços ao longo dos anos no que se confere à reforma do sistema do IVA. Em dezembro de 2010⁴⁴ lançou o Livro Verde sobre o futuro do IVA, tendo ainda, apresentado as suas conclusões na Comunicação sobre o futuro do IVA, em dezembro de 2011⁴⁵, e definiu as ações prioritárias para os anos seguintes. Nessa altura, desistiria do seu objetivo de implementar um regime definitivo de IVA baseado no princípio da tributação de todas as entregas transfronteiras de bens no seu Estado-Membro de origem, nas mesmas condições que as que se aplicam ao comércio interno, incluindo as taxas de IVA devido às várias tentativas falhadas.

Os seus feitos mais marcantes passam pela criação do Mecanismo de Reação Rápida para combater a fraude súbita e em grande escala ao IVA, a aplicação das novas regras relativas ao lugar das prestações ou das entregas, em conformidade com os princípios gerais, no local de destino, no caso dos serviços de telecomunicações, serviços de radiodifusão e televisão e serviços prestados por via eletrónica aos consumidores finais, com um balcão único para facilitar o cumprimento das obrigações fiscais e criação de um novo sistema de governação, mais transparente, para o sistema do IVA da UE, no qual todas as partes interessadas participem mais estreitamente (Palma, 2016).

Foram lançadas iniciativas destinadas a eliminar os obstáculos ligados ao IVA ao desenvolvimento digital e das PME no mercado único, bem como, a rever as regras do IVA no setor público⁴⁶.

⁴⁴ COM(2010) 695, documento de trabalho dos serviços da Comissão, SEC(2010) 1455 de 1.12.2010.

⁴⁵ COM(2011) 851 de 6.12.2011.

⁴⁶ Ao abrigo de regras especiais que datam dos anos 70, algumas atividades dos organismos do setor público ou consideradas de interesse público não estão sujeitas a IVA.

1) Eliminar os obstáculos ao comércio eletrónico ligados ao IVA no mercado único

Um sistema complexo e oneroso tanto para os Estados-membros como para as empresas deixando estas últimas em desvantagem concorrencial com as outras uma vez que os fornecedores de países terceiros podem entregar bens isentos de IVA aos consumidores da UE ao abrigo da isenção na importação de pequenas remessas.

De acordo com o anunciado em maio de 2015 na Estratégia para o Mercado Único Digital⁴⁷, a 1 de dezembro de 2016 a Comissão adotaria várias propostas⁴⁸ destinadas a modernizar o IVA para o comércio eletrónico transfronteiras, bem como, uma proposta sobre a taxa do IVA para as publicações eletrónicas, tais como:

- O alargamento do mecanismo de balcão único à venda em linha de bens tangíveis, destinados aos consumidores finais, para o comércio intra-UE e para países terceiros;
- A introdução de uma medida de simplificação comum a toda a UE (limiar de IVA⁴⁹), a fim de ajudar as empresas de comércio eletrónico em fase de arranque;
- Permitir a realização de controlos no país de origem, incluindo uma auditoria única a empresas transfronteiras;
- A supressão da isenção de IVA na importação de pequenas remessas de fornecedores de países terceiros.

2) Para um Pacote IVA destinado às PME

Tendo em consideração a dimensão e as características das PME's, os custos do IVA acabam por ter um efeito muito mais elevados do que nas grandes empresas. A Comissão preparou um vasto pacote de simplificação para as PME, destinado a criar um ambiente propício ao seu crescimento e favorável ao comércio transfronteiras.

Assim, a 18 de janeiro de 2018 foi apresentado a COM(2018) 21 final que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que respeita ao regime especial das pequenas empresas.

⁴⁷ COM(2015) 192 de 6.5.2015.

⁴⁸ Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens (COM(2016) 757 final).

⁴⁹ Por força do qual não é necessário qualquer registo noutro Estado-Membro ou junto do balcão único para efetuar prestações ou entregas transfronteiras.

5.1.3. Medidas urgentes para combater os desvios do IVA

O IVA apresenta desvios elevados, e a Comissão pretende colmatar esses desvios apostando nas seguintes vertentes: maior cooperação administrativa, a melhoria do cumprimento voluntário e a melhoria coletiva do desempenho das administrações fiscais europeias. Também, se pretende adotar uma nova abordagem de cobrança do IVA no comércio eletrónico.

1) Melhorar a cooperação na UE e com os países terceiros

Os Estados-membros devem beneficiar de uma capacidade de gestão do risco a nível da UE que lhes permita identificar e dismantelar rapidamente de forma mais eficaz as redes fraudulentas (Comissão Europeia, 2016). Para que isso seja possível mostra-se importante reforçar o papel e o impacto do EUROFISC para que se alcance uma estrutura mais avançada com acesso direto às informações pertinentes detidas pelos diferentes Estados-membros permitindo assim trocar, partilhar e analisar informações essenciais, bem como, fazer auditorias conjuntas.

Mostra-se também importante, melhorar a cooperação com as organizações internacionais e os países terceiros em matéria de IVA, só assim será possível alargar o sistema de cooperação administrativa da UE a países terceiros, a fim de garantir uma tributação eficaz do comércio eletrónico promovendo assim a concorrência do mercado.

2) Para uma maior eficiência das administrações fiscais

É da responsabilidade das administrações fiscais dos Estados-membros zelar pela aplicação da legislação fiscal, no entanto, para que sejam capazes de lutar contra a fraude mostra-se importante que disponham dos meios adequados para colaborarem uns com os outros. Está prevista uma modernização do sistema de cobrança do IVA no que se refere a governação em linha e criação das contas digitais que assim virão simplificar os procedimentos para as autoridades fiscais e “burocracias” para as empresas.

Assim, será necessário promover debates estratégicos entre os Estados-membros, facilitando a celebração de acordos sobre as normas mínimas de qualidade aplicáveis às funções fundamentais da administração fiscal e à avaliação e fornecer plataformas

para a partilha de informações referente às empresas, principalmente às incumpridoras ou com histórico de fraude ou evasão.

3) Melhorar o cumprimento voluntário

Mostra-se essencial melhorar o cumprimento voluntário e promover a cooperação entre as empresas e as autoridades fiscais, nesse sentido, a Comissão pretende facilitar este processo, realizando ou financiando projetos concretos, como por exemplo, mecanismos eficazes de prevenção e de resolução de litígios.

4) Cobrança de impostos

A cobrança dos impostos sobre o comércio eletrónico tem-se mostrado um grande desafio e, por outro lado, uma oportunidade, tanto no contexto nacional como internacional. Este desafio só será alcançado se os Estados colaborarem com a Comissão no sentido de promover o intercâmbio de boas práticas.

5) Derrogação temporária para os Estados-membros a fim de combater a fraude nacional e estrutural

Atualização do quadro das taxas de IVA e definição de opções para conceder aos Estados-membros uma maior flexibilidade na sua criação garantindo assim uma maior autonomia aos Estados-membros para definirem a sua própria política em matéria de taxas.

5.1.4. Medidas a médio prazo para combater os desvios do IVA: rumo a um espaço único sólido do IVA na UE

Atualmente o sistema de IVA nas transações intracomunitárias comporta-se como um sistema aduaneiro, só que sem os controlos que esse requer, pois o regime de isenção que é aplicado não requer grande controlo o que acaba por ser uma fragilidade do sistema, porque o torna vulnerável à fraude.

Para que seja possível colmatar as debilidades do sistema atual é necessário que o Estados-membros adotem abordagens uniformes no que confere ao tratamento do IVA e luta contra a fraude numa ótica compatível com as exigências do mercado único e isso só será possível se se conseguir criar um espaço único sólido do IVA na UE que

permita que as operações transfronteiras sejam tratadas da mesma forma que as operações nacionais.

Após análise, a Comissão concluiu que a melhor opção para as entregas de bens/prestações de serviços do tipo B2B na UE é que estes tenham tratamento nos mesmos moldes que as nacionais, o que corrigirá a falha principal do regime transitório, embora mantivessem intactas as características intrínsecas do sistema do IVA. Um sistema de tributação das prestações de serviços/entregas de bens transfronteiras deste tipo permitirá assegurar um tratamento coerente das prestações de serviços/entregas de bens nacionais e transfronteiras ao longo de toda a cadeia de produção e de distribuição, bem como, restabelecer as características fundamentais do IVA nas trocas comerciais transfronteiras, ou seja, o sistema dos pagamentos fracionados, caracterizado pela autorregulação (Comissão Europeia, 2016).

A Comissão acredita que com estas alterações conseguir-se-ia reduzir a fraude transfronteiras em cerca de 40 mil milhões de euros (80%) por ano na UE e em contrapartida as empresas conseguiriam poupar, em média, cerca de mil milhões de euros, ou seja, ambas as partes sairiam a ganhar.

5.1.5. Para uma política modernizada das taxas

A liberdade dos Estados-membros em matéria de fixação das taxas de IVA é regida pela Diretiva IVA, garantindo a neutralidade, simplicidade e viabilidade do sistema do IVA. Nessa lógica, o legislador optou por aplicar, como regra complementar, uma taxa normal de IVA para todas as entregas de bens e prestações de serviços tributáveis e fixar uma taxa mínima de 15%. Estão, assim, previstas duas taxas reduzidas, fixadas em 5% ou mais, aplicáveis unicamente a certos bens e serviços enumerados na Diretiva IVA⁵⁰. Além disso, são autorizadas várias taxas reduzidas, nomeadamente inferiores a 5%, em certos Estados-Membros, em conformidade com as «derrogações específicas»⁵¹ (Comissão Europeia, 2016).

Há mais de duas décadas que as regras do IVA foram estabelecidas, e estas visavam alcançar um sistema definitivo de IVA baseado no princípio do país de origem, no

⁵⁰ No anexo III da Diretiva IVA.

⁵¹ Artigos 109.º a 122.º da Diretiva IVA.

entanto, com o decorrer dos tempos e dos avanços tecnológicos o IVA tem evoluído, embora paulatinamente, para um sistema baseado no princípio do país de destino.

Os vários Estados-membros praticam vários tipos de taxas de IVA, pois no que se confere a taxa de IVA a nível Europeu ela nunca foi implementada e isso pode ter influência sobre o funcionamento do mercado único num sistema em que os consumidores possam atravessar as fronteiras para adquirir bens e serviços. Por outro lado, os fornecedores e prestadores estabelecidos num Estado-membro de taxas reduzidas não retiram vantagens significativas desta situação, de forma que as diferenças de taxas de IVA são menos suscetíveis de perturbar o funcionamento do mercado único. As regras da Diretiva IVA visam preservar o funcionamento do mercado interno e evitar as distorções de concorrência.

A decisão de instituir um sistema deste tipo não se mostra fácil, e não é uma questão meramente técnica o que requer um debate político para se concluir qual a melhor forma de a implementar. A Comissão apresentou duas grandes opções, elas não são contraditórias, mas representam diferentes graus de flexibilidade de que poderiam beneficiar os Estados-membros.

1) Opção 1: Prorrogação e revisão regular da lista de bens e serviços a que podem ser aplicadas taxas reduzidas

Nessa opção, a taxa normal mínima de IVA de 15% é mantida e deverá ser revista a lista dos bens e serviços elegíveis para a aplicação de uma taxa reduzida na passagem para o sistema definitivo onde os Estados-membros poderão apresentar os seus pontos de vista sobre as necessidades de ajustamento, que em conjunto deverão ser analisados se podem ser aplicados ou se representarão um risco para o bom funcionamento do mercado único ou gerar situações de concorrência desleal.

Assim, todas as taxas reduzidas atualmente existentes, incluindo as derrogações legalmente aplicadas nos Estados-Membros, serão mantidas e podem ser incluídas na lista de taxas reduzidas opcionais à disposição de todos os Estados-Membros, garantindo, assim, a igualdade de tratamento (Comissão Europeia, 2016).

2) Opção 2: Supressão da lista

A segunda opção da Comissão é um pouco mais ambiciosa no que confere a concessão de uma maior liberdade na fixação das taxas e consiste em suprimir a lista e facultar aos Estados-membros uma maior margem de manobra no que se refere ao número de taxas reduzidas e ao seu nível. Neste caso, seria aplicada uma salvaguarda que evitaria a concorrência fiscal desleal no mercado único e que garantisse a segurança jurídica ao mesmo tempo que reduz os custos de conformidade. Exigirá ainda um maior acompanhamento e um conjunto de regras de base para reger os casos em que as taxas reduzidas podem ser aplicadas ou não.

Também nessa opção, todas as taxas reduzidas atualmente existentes, incluindo as derrogações, legalmente aplicadas nos Estados-membros seriam mantidas e todos os Estados-membros teriam a possibilidade de a elas recorrer. A taxa normal mínima de IVA seria suprimida (Comissão Europeia, 2016).

5.2. Resultados alcançados desde a adoção do Plano de Ação sobre o IVA

Em 1 de dezembro de 2016, a Comissão adotou várias propostas⁵² destinadas a modernizar o IVA para o comércio eletrónico transfronteiras, bem como uma proposta sobre a taxa do IVA para as publicações eletrónicas. Estas propostas, que constituem uma parte importante da estratégia para o Mercado Único Digital, têm por objetivo adaptar o sistema do IVA à economia digital (Eurlex-EU, 2017).

Foram abolidas as disposições que excluía as publicações eletrónicas do tratamento fiscal favorável para permitir que os Estados-membros apliquem a mesma taxa de IVA

⁵² Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens (COM(2016) 757 final);

Proposta de Regulamento de Execução do Conselho que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (COM(2016) 756);

Proposta de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (UE) n.º 904/2010 relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado (COM(2016) 755);

Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE, no que se refere às taxas do imposto sobre o valor acrescentado aplicadas aos livros, aos jornais e às publicações periódicas (COM(2016) 758).

às publicações eletrônicas, como livros e jornais em linha, e aos seus equivalentes impressos.

5.2.1. Adaptação do sistema do IVA à economia digital e às necessidades das PME

A adaptação do sistema do IVA à economia digital e a realidade das PME levou com que a Comunidade elaborasse as seguintes propostas:

- Proposta de eliminação dos obstáculos ao comércio eletrónico transfronteiras;
- Pacote de medidas sobre IVA aplicável às PME.

A 5 de dezembro de 2017, as empresas viam ser aprovadas um conjunto de regras que vieram simplificar o cumprimento das obrigações em matéria de IVA. Em conjunto com essas novas regras surgiram um conjunto de propostas com o intuito de facilitar a cobrança do IVA quando os bens e serviços forem comprados em linha, pois este faz parte integrante da estratégia para o Mercado Único Digital na Europa (MUDE).

Assim, a reestruturação visa reduzir a burocracia que por sua vez reduzirá custos às empresas, bem como, a receita fiscal para os Estados membros, adaptando-se assim, o sistema de IVA à economia digital.

As novas regras vêm abrir um portal já existente à escala da UE ("mini-balcão único") ao registo para efeitos de IVA das vendas à distância. Essas regras criam um novo portal para as vendas à distância efetuadas a partir de países terceiros e cujo valor seja inferior a 150 EUR. Isso reduzirá os custos de cumprimento dos requisitos em matéria de IVA nas transações entre as empresas e os consumidores, sendo o IVA pago no Estado-membro do consumidor, assegurando, uma distribuição mais equitativa das receitas fiscais entre Estados-membros (Europeu, 2018).

Desta forma, as plataformas em linha ficam aptas para proceder a cobrança do IVA sobre as vendas à distância. Essa medida não estava prevista, mas veio mostrar-se essencial uma vez que, atualmente, grande parte das mercadorias que são importadas com o intuito de posteriormente serem vendidos à distância entram na UE isentas de IVA, o que acaba por resultar em concorrência desleal para as empresas da UE.

Acredita-se que a fraude em matéria de IVA para as vendas à distância na UE é de aproximadamente 5 mil milhões de EUR por ano, e com a conciliação dessas medidas com outras conseguirá reduzir-se esse valor.

Com a criação do balcão único, os vendedores em linha ficam dispensados de efetuar um registo para efeito de IVA em cada um dos Estados membros em que vendem bens. No entanto, para as empresas em fase de arranque e as Pequenas e Médias Empresas (PME), as novas regras introduzem uma simplificação importante:

- Desde que não se ultrapasse 10 000 EUR anuais em vendas em linha transfronteiras, uma empresa poderá continuar a aplicar as regras em matéria de IVA utilizadas no seu país de origem (European Commission, 2017).

As novas regras eliminam a isenção para remessas de valor inferior a 22 EUR provenientes de países terceiros. São importadas com isenção de IVA cerca de 150 milhões de pequenas remessas, e o sistema atual presta-se a abusos. Embora as empresas da UE tenham de aplicar o IVA independentemente do valor dos bens vendidos, os produtos importados beneficiam da isenção e são muitas vezes subvalorizados para esse efeito (Europeu, 2018).

As regras deverão ser introduzidas até 2019 sobre medidas de simplificação para vendas intra-UE de serviços eletrónicos. Prevê-se a ampliação, até 2021, do balcão único às vendas à distância de bens, tanto intra-UE como as provenientes de países terceiros e a extinção da isenção do IVA aplicada às pequenas remessas.

5.2.2. Rumo a um espaço único sólido do IVA na UE

A consolidação de um espaço único de IVA na UE é um objetivo que a Comissão pretende alcançar nos próximos anos, assim tem procurado implementar medidas nesse sentido, tais como:

- Medidas destinadas a melhorar a cooperação entre as administrações fiscais, dos serviços aduaneiros e outras entidades responsáveis pela aplicação da lei e reforçar a capacidade das administrações fiscais;
- Relatório de avaliação da diretiva relativa à assistência mútua em matéria de cobrança das dívidas fiscais;

- Proposta para melhorar a cooperação administrativa em matéria de IVA e do Eurofisc;
- Proposta relativa ao sistema definitivo de IVA para o comércio transfronteiras.

A criação de um sistema de IVA para a UE é de toda uma mais-valia para o MU, pois eliminará os obstáculos à concorrência que impedem a livre circulação de bens o que facilitará o comércio na UE.

De acordo com a CE (2017), enquanto imposto de base alargada sobre o consumo, o IVA é considerado como uma das formas de tributação mais favoráveis ao crescimento, sendo também, uma fonte essencial de receitas fiscais na União Europeia e que assume um relevo cada vez maior⁵³. No entanto, nos últimos anos, o sistema do IVA não conseguiu acompanhar a globalização e a digitalização da economia. Em especial, o atual sistema de tributação das trocas comerciais entre os Estados-membros baseia-se ainda no «regime transitório» previsto há 25 anos.

O sistema de IVA vigente na UE foi-se fragmentando ao longo dos anos, o que o tornou muito vulnerável à fraude. No entanto, o objetivo da Comissão sempre foi o de ter um programa justo e eficiente para o sistema fiscal Europeu, assim, a meta seguinte é a de relançar o sistema do IVA de forma a garantir resultados futuros – esperando que este sistema venha a reduzir a fraude transfronteiras em 41 mil milhões de EUR e os custos de conformidade das empresas em mil milhões de EUR.

A Comissão, anunciou um conjunto de medidas-chave com o intuito de modernizar o sistema do IVA da UE, tornando-o mais simples, não o deixando exposto à fraude como se encontra no momento e mais favorável para as empresas. Essas medidas têm os seguintes objetivos:

- Adaptar o sistema do IVA à economia mundial, digital e móvel;
- Apoiar as necessidades das PME;
- Proporcionar uma política de taxas adequada;

⁵³ Em 2015, o IVA gerou ligeiramente mais de 1 bilião de EUR, o que corresponde a 7 % do PIB da UE ou a 17,6 % do total das receitas fiscais nacionais (fonte: Eurostat, Estatísticas das receitas fiscais).

- Pôr termo à fraude transfronteiras; e
- Ajudar os Estados-membros a combater os desvios do IVA.

A tão desejada modernização do sistema do IVA deverá ser alcançada numa serie de etapas graduais. As etapas são as seguintes:

- Um pacote legislativo sobre o sistema de IVA definitivo nas trocas comerciais entre empresas (B2B) intra-União («regime definitivo do IVA»);
- Uma proposta relativa à reforma das taxas de IVA;
- Uma proposta destinada a reforçar os instrumentos existentes em matéria de cooperação administrativa no domínio do IVA; e
- Uma proposta para simplificar as regras do IVA aplicáveis às PME.

Com vista a um espaço único solido do IVA na UE a Comissão propõe a substituição do atual regime transitório de tributação das trocas comerciais entre os Estados-membros por um regime definitivo baseado no princípio da tributação no Estado-Membro de destino.

Com o objetivo de evitar atritos da parte dos Estados e para que a transição seja harmoniosa para as administrações fiscais e para as empresas, a Comissão estabelece a alteração gradual em duas etapas⁵⁴.

1. Tratamento em sede de IVA das entregas intra-União de bens entre empresas (B2B). A aplicação desta primeira etapa⁵⁵ legislativa é ainda dividida em duas subetapas, que incluem um conjunto de propostas a adotar pela Comissão.

A proposta vem introduzir os seguintes elementos:

- a) A noção de sujeito passivo certificado, baseada no atual conceito de operador económico autorizado no domínio aduaneiro, que torna a empresa num contribuinte fiável. Assim, as empresas certificadas passarão a ser beneficiárias de um conjunto de simplificações;
- b) Três «soluções rápidas» solicitadas pelo Conselho, nomeadamente:

⁵⁴ Ponto 4 do Plano de Ação sobre o IVA.

⁵⁵ Primeira subetapa: o pacote de outubro de 2017 para um regime definitivo do IVA.

- Simplificação e harmonização das regras relativas ao regime de consignação⁵⁶;
- Reconhecimento do número de identificação IVA do adquirente como condição material para isentar de IVA uma entrega intracomunitária de bens⁵⁷;
- Simplificação das regras, a fim de garantir a segurança jurídica em relação às operações em cadeia⁵⁸;

Essas «operações rápidas» só estarão disponíveis para os sujeitos passivos certificados (com exceção da «solução rápida relativa ao número de IVA» que, pela sua natureza, não pode ser sujeita a essa restrição).

- c) Apresenta os fundamentos jurídicos do regime definitivo do IVA. Estes incluem, em especial, a introdução do princípio da tributação no Estado-Membro de destino e da responsabilidade do fornecedor como regra geral (exceto se o adquirente for um sujeito passivo certificado)⁵⁹. Introduzem ainda um balcão único que permite aos fornecedores cumprir as obrigações em matéria de liquidação e pagamento do IVA devido pelas suas entregas de bens a outros Estados-membros no seu Estado-Membro de estabelecimento. Através deste balcão único poderão compensar o

⁵⁶ Entende-se por consignação a situação em que um fornecedor transfere bens para um Estado-Membro em que não está estabelecido, a fim de os vender numa fase posterior a um comprador já conhecido. Atualmente, esta situação dá origem ao tratamento complexo seguinte: i) uma operação equiparada a uma entrega intracomunitária pelo cedente, ii) uma operação equiparada a uma aquisição intracomunitária no Estado-Membro de chegada dos bens pelo cedente que aí tem de se registar e iii) uma entrega interna.

⁵⁷ O fornecimento de um número de identificação IVA válido do comprador passa a ser uma condição material para o fornecedor aplicar a isenção de IVA em caso de entregas intracomunitárias de bens. Esta alteração permite um melhor controlo do fluxo de bens através de uma melhoria da qualidade dos mapas recapitulativos partilhados (os mapas recapitulativos a apresentar pelo fornecedor e partilhados entre os Estados-Membros através do sistema VIES incluem o número de identificação IVA do adquirente).

⁵⁸ As operações em cadeia consistem em entregas sucessivas de um mesmo bem quando os bens entregues estão sujeitos a um único transporte intracomunitário entre dois Estados-Membros. Nesta situação, o transporte é atribuído apenas a uma entrega na cadeia alimentar, de modo a determinar a qual das operações deve ser aplicada a isenção para entregas intracomunitárias nos termos do disposto no artigo 138.º da Diretiva IVA. Os Estados-Membros solicitaram a adoção de melhorias legislativas destinadas a aumentar a segurança jurídica dos operadores para determinar qual a entrega da cadeia de operações a que deve ser imputado o transporte intracomunitário.

⁵⁹ Tal como acontece nas operações internas, as operações relativas a bens intra-união, o fornecedor passa a cobrar o IVA devido (o do Estado-Membro de destino dos bens) aos adquirentes. No entanto, se o adquirente for um sujeito passivo certificado, não lhe cobrará o IVA devido. Tal como está previsto atualmente, o adquirente autoliquida o IVA devido na sua declaração de IVA nacional. Para efeitos destas alterações, será introduzido o conceito de «entrega intra-união de bens» e será suprimida a noção de «aquisição intracomunitária de bens».

IVA a jusante devido sobre as entregas efetuadas com o IVA a montante pago sobre as aquisições efetuadas na UE.

Mostrou-se necessária uma proposta que alterasse o regulamento IVA em matéria de cooperação administrativa para que fosse possível garantir a inclusão do estatuto de sujeito passivo certificado no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA⁶⁰ (VIES).

2. Alargamento do tratamento em sede de IVA para todos os fornecimentos transfronteiras, abrangendo assim os serviços. Esta só avançará após o adequado controlo e avaliação do funcionamento da aplicação da primeira por um período de cinco anos.

Os fundamentos legais supracitados do regime definitivo do IVA constituirão o acordo de princípio dos Estados-membros para se passar do atual regime transitório do IVA para um regime definitivo do IVA baseado no princípio da tributação no país de destino. A Comissão adotará, em 2018, uma proposta de diretiva, acompanhada das medidas de execução pertinentes, que estabelecerá as disposições técnicas pormenorizadas necessárias para o funcionamento do regime definitivo do IVA. Será a proposta de 2018 que irá introduzir as disposições específicas para a aplicação dos fundamentos legais e proporá medidas de execução para constituir a base dos desenvolvimentos informáticos necessários para o funcionamento do novo sistema até 2022.

Após a devida consulta de todas as partes interessadas e a análise pormenorizada das diferentes opções para a aplicação do princípio do país de destino, a Comissão optou pelo regime de tributação segundo o qual, para as entregas de bens transfronteiras intra-união, o fornecedor cobra o IVA ao adquirente à taxa do Estado-Membro de chegada dos bens. O IVA é declarado e pago no Estado-Membro em que o prestador está estabelecido, através de um mecanismo de balcão único. No entanto, durante a primeira etapa do regime definitivo do IVA e enquanto exceção a este princípio geral, se o adquirente for certificado como empresa cumpridora pela sua administração fiscal (uma possibilidade igualmente aberta às PME), o adquirente em causa continua a

⁶⁰ VIES um meio eletrónico de validação dos números de identificação IVA dos operadores económicos registados na União Europeia para efeitos de entregas de bens ou prestação de serviços transfronteiras.

manter a obrigação de liquidação do IVA sobre os bens ou serviços adquiridos noutros Estados-Membros, como é atualmente o caso (Europeia, 2017).

5.2.3. Cobranças

Em relação as cobranças, foi desenvolvido e lançado o instrumento de análise da rede de operações (*Transaction Network Analysis - TNA*) com vista ao intercâmbio e ao tratamento conjunto de dados específicos relativos ao IVA por parte de funcionários responsáveis pela análise de risco da rede eurofisc. Este novo instrumento irá permitir às administrações fiscais travar as redes fraudulentas de uma forma mais simples, mais rápida e mais segura (Silva E. S., 2017).

Em julho de 2017, adotou-se a diretiva relativa à luta contra a fraude lesiva dos interesses financeiros da União através do direito penal⁶¹, que também define a competência material da futura Procuradoria europeia (EPPO)⁶² que será o órgão competente no que diz respeito à investigação e ação penal em casos de fraude ao IVA que afetem o território de dois ou mais Estados-membros e envolvam um prejuízo total de, pelo menos, 10 000 000 EUR (European Commission, 2017).

Está sendo negociado um Acordo entre a UE e a Noruega sobre a cooperação administrativa, a luta contra a fraude e a cobrança de créditos em matéria de IVA, que deverá entrar em vigor logo após a sua assinatura e celebração. Além disso, foi assinado entre os serviços da Comissão e a Organização Intra-europeia das Administrações Fiscais (IOTA) um acordo administrativo de cooperação, com vista ao intercâmbio de boas práticas entre os Estados-membros e os membros da IOTA (Comissão Europeia, 2018).

As medidas de apoio ao reforço da capacidade administrativa fiscal estão sendo financiadas através do programa FISCALIS⁶³, já tendo sido solicitado por vários Estados.

⁶¹ Diretiva (UE) 2017/1371 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de julho de 2017, relativa à luta contra a fraude lesiva dos interesses financeiros da União através do direito penal (OJ L 198, 28.7.2017, p. 29-41).

⁶² Vinte Estados-Membros chegaram a um acordo político em 8 de junho de 2017. O Parlamento Europeu terá agora de dar a sua aprovação antes de o regulamento ser adotado.

⁶³ Os Estados-Membros podem solicitar à Comissão assistência técnica em questões de política fiscal e de administração fiscal. Estes pedidos são coordenados, analisados e acompanhados pelo Serviço de Apoio à Reforma Estrutural (SARE). Essa assistência pode ser financiada no âmbito do programa FISCALIS.

CAPÍTULO VI: CONCLUSÃO

A integração económica veio unir várias economias de Estados Europeus numa região económica mais vasta, eliminando as barreiras comerciais que existiam entre elas - estabelecendo um espaço económico único. A necessidade de uma harmonização fiscal afigurou-se fundamental para a implementação do mercado interno.

A presente dissertação visou compreender o processo de harmonização fiscal em IVA na UE, respondendo às seguintes questões chave:

- 1) Quais os passos dados no sentido de obter a Harmonização do IVA na UE?
- 2) Quais os principais obstáculos à implementação da harmonização do IVA na UE?

Em resposta à primeira questão pode-se referir que até ao momento foram dados passos significativos no sentido da harmonização do IVA na UE:

- Aprovação das Diretivas 67/227/CEE e 67/228/CEE (designadas, respetivamente, “Primeira Diretiva IVA” e “Segunda Diretiva IVA”) a 11 de abril de 1967, criando o sistema comum do IVA;
- A 21 de agosto de 1987, através de uma “comunicação global” foi apresentada um conjunto de propostas sobre a harmonização da tributação indireta, designadas por “propostas *Cockfield*” ou “pacote *Cockfield*”;
- Em 1977 é adotada a Sexta Diretiva que está relacionado com as necessidades financeiras da Comunidade e a respetiva abolição das fronteiras fiscais;
- Concretização do Ato Único europeu, 1 de janeiro de 1987, reforça o prazo para se atingir a meta de instauração de um mercado com características de mercado interno;
- A 1 de janeiro de 1993 dá-se a realização do mercado interno, oriundo do chamado *Livro Branco* de 1985 e do Ato Único europeu de 1987;
- A 9 de outubro de 1989 a ECOFIN rejeita a proposta de diretiva de regime definitivo recomendando o princípio da tributação no país de origem em detrimento do princípio da tributação no país de destino;

- Aprovação da Diretiva n.º 91/680/CEE, de 16 de dezembro de 1991, que veio estipular a entrada em vigor do regime transitório das operações intracomunitárias em IVA;
- Diretiva n.º 92/77/CEE, de 19 de outubro de 1992, estabelece a fixação das taxas mínimas para a taxa normal do imposto (15%) e para as taxas reduzidas (5%) proibindo as taxas agravadas;
- No ano de 2000 inicia-se a “Estratégia para melhorar o funcionamento do sistema de IVA no mercado interno”;
- Em dezembro de 2010 lançou o Livro Verde sobre o futuro do IVA e criação do Mecanismo de Reação Rápida para combater a fraude súbita e em grande escala ao IVA;
- Em 2015 publicou a Estratégia para o Mercado Único Digital com várias propostas a serem implementadas a 1 de dezembro de 2016;
- Em 2016 lançou o plano de ação sobre o IVA – Rumo a um espaço único de IVA na UE” representa uma via para modernizar as atuais regras da UE em matéria de IVA;
- A 18 de janeiro de 2018 foi apresentado a COM(2018) 21 final que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que respeita ao regime especial das pequenas empresas.

Ao longo destas décadas a Comissão aprendeu e adquiriu uma vasta experiência com a aplicação destes regulamentos sobre a complexidade das suas regras, a circulação dentro do espaço comunitário de mercadorias sem controlo fronteiriço, o aumento da fraude e da evasão fiscal no IVA, entre outros.

O “Plano de ação sobre o IVA – Rumo a um espaço único de IVA na UE” define formas de relançar o atual sistema do IVA na UE tornando-o mais simples, mais resistente à fraude, favorável às empresas e ao mesmo tempo garantir mais autonomia aos Estados-membros para definirem as suas taxas reduzidas. Salienta a necessidade de as taxas do IVA serem revistas a fim de melhorar o mercado único, facilitar o comércio transfronteiras e acompanhar a evolução da atual economia digital e móvel. Este plano vem ditar as diretrizes para que a criação de uma futura zona única de IVA na UE.

Relativamente à segunda questão conclui-se que o principal obstáculo à implementação de maior harmonização do IVA na UE passa pela falta de acordo entre os Estados-membros, pois cada um tenta ver os seus interesses acima dos da UE. A falta de confiança que os Estados conferem uns aos outros, faz com que se resguardem para não ficarem dependentes dos outros Estados no que se refere à arrecadação dos seus impostos. Até ao momento não existe um sistema harmonizado de IVA no espaço comunitário Europeu na fixação das taxas de tributação e sistema de cobrança e encaixe do imposto. A criação dum sistema de compensação de receitas foi recusada pelos Estados-membros por o terem encarado com desconfiança. Esta situação não garante neutralidade nas transações intracomunitárias o que não potencializa o comércio, colocando em causa a concorrência.

Gostaríamos de referir uma limitação importante do estudo que resulta da impossibilidade de uma abordagem mais prática deste tema. Uma análise ao nível da legislação dos vários países membros impossibilitaria o cumprimento dos prazos estabelecidos para realizar a dissertação.

No que concerne a sugestões de investigação futura considera-se que seria útil e oportuno estudar os efeitos da harmonização do sistema do IVA para a economia da Comunidade, assim como, o impacto da harmonização do sistema do IVA na tesouraria das empresas portuguesas ou o impacto da harmonização do sistema do IVA no combate à fraude e à evasão fiscal em IVA.

BIBLIOGRAFIA

- Alexandre, M. A. (1992). *As aquisições intracomunitárias de bens no regime transitório do IVA - Situação particular das operações triangulares*. Lisboa: Fisco n.º 48/49.
- Alvarez, S. R. (2014). *A EVOLUÇÃO E A EFICIÊNCIA DO IVA NOS PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA (98-2011)*. Lisboa: School of Economics & Management.
- Amaral, C. X. (2001). *Processo de Harmonização Contabilística Internacional: Tendências Atuais*. Lisboa: Universidade Católica.
- Associação Fiscal Portuguesa. (2016). *30 ANOS DE IVA EM PORTUGAL - Principais virtudes e defeitos do IVA*. Lisboa: Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal.
- Balassa, B. (1965). *Liberalização do Comércio e Comparativo Revelado*. Manchester: Manchester School of Economics and Social Studies.
- Basto, J. G. (1988). *Problemas fiscais da realização do Mercado Interno*. Lisboa: DGCI.
- Briggs, A. (2 de 2 de 1961). *European Journal of Sociology . The Welfare State in Historical Perspective*, pp. 221-258.
- Briggs, A. (2 de 2 de 1961, citado por Pereira et al., 2010, p.228). *European Journal of Sociology. The Welfare State in Historical Perspective*, pp. 221-258.
- Carvalho, A. C., David, S., & Abreu, M. R. (2015). *Temas de Direito Tributário: IRC, IVA e IRS*. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários.
- Cnossen, S. (2009). *Lessons from European Experience*. American Tax Policy Institute.
- Columbia University in the City of New York. (16 de Fevereiro de 2018). *Columbia | Economics*. Obtido de Columbia | Economics: <http://econ.columbia.edu/carl-sumner-shoup-1902-2000>
- Comissão Europeia. (7 de Abril de 2016). Comissão Europeia - Comunicado de imprensa. *Plano de ação em matéria de IVA: Comissão apresenta medidas destinadas a modernizar o IVA na UE*, p. IP/16/1022.
- Comissão Europeia. (7 de Abril de 2016). Rumo a um espaço único do IVA na UE - Chegou o momento de decidir. *COM(2016) 148 final*, pp. 3-4.

- Comissão Europeia. (06 de Maio de 2018). *Comissão Europeia*. Obtido de Comissão Europeia:
<http://ec.europa.eu/avservices/play.cfm?ref=l117324&autostart=false∓sitelang=en&starttime=0&endtime=0&videolang=INT>
- Costa, A. (8 de Setembro de 2016). Europe Direct. *O IVA na União Europeia*, p. 28.
- Dias, A. A. (2005). *O Sistema comum de IVA - A harmonização do IVA na União Europeia e a importância do princípio da tributação na origem*. Porto: Universidade do Porto.
- EBRILL, V. L., KEE, M., J. P., & SUMMERS, V. (2001). *The Modern VAT, International Monetary Fund*. Washington, D.C.,: Washington.
- Economias. (16 de julho de 2018). *Impostos*. Obtido de Taxas de IVA na Europa:
<https://www.economias.pt/taxas-de-iva-na-europa/>
- EUR-Lex. (18 de Abril de 2018). *EUR-Lex*. Obtido de Access to European Union law:
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52003DC0317>
- Eurlex-EU. (13 de 05 de 2017). *Access to European Union law*. Obtido de Eur Lex:
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1447773803386&uri=CELEX:52015DC0192>
- European Commission. (13 de 05 de 2017). *European Commission*. Obtido de COM(2016) 756 final: EUROPEAN
- European Commission. (13 de Fevereiro de 2018). *Reforming the Commission*. Obtido de A White Paper - Part II - Action plan COM/2000/0200 final: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52000DC0200>
- European Commission. (15 de Julho de 2018). *Trade Helpdesk*. Obtido de European Commission: <http://trade.ec.europa.eu/tradehelp/pt/iva-nos-estados-membro-da-ue>
- Europeia, C. (30 de Novembro de 2017). REGULAMENTO DO CONSELHO. *Rumo a um espaço único do IVA na UE - Chegou o momento de agir*, p. 3.

- Europeia, C. (18 de Abril de 2018). *Comissão Europeia*. Obtido de REPRESENTAÇÃO EM PORTUGAL: https://ec.europa.eu/portugal/VAT_fraud_pt
- Europeia, C. (20 de Abril de 2018). *ec.europa.eu*. Obtido de Vies: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=pt
- Europeu, C. (07 de Março de 2018). *Conselho Europeu*. Obtido de Conselho da União Europeia: <http://www.consilium.europa.eu/pt/press/press-releases/2017/12/05/vat-on-electronic-commerce-new-rules-adopted/>
- Ferreira, F. d. (2002). O IVA comunitário - Sistema de Informação do Técnico Oficial de Contas. *CTOC*, 50-62.
- Martínez, P. S. (1993). *Direito Fiscal*, 7ª ED. Coimbra.
- Martins, A. M. (2009). *A Importância da Cooperação Administrativa na Harmonização Fiscal Europeia*. Lisboa: Universidade Aberta.
- Mateus, J. S. (11 de Abril de 2018). *Jornal Público*. Obtido de Jornal Público: <https://www.publico.pt/2000/09/18/jornal/porque-existe-se-e-que-existe-fraude-e-evasao-fiscal-148873>
- MILL, J. S. (2008). *Principles of Political Economy*. Oxford.
- Nippon Express Portugal, S. (16 de Fevereiro de 2018). *Nippon Express Portugal*. Obtido de Nippon Express Portugal: <http://www.nipponexpress.pt/noticias/noticias-locais/10-aplicacao-de-iva-na-china>
- Nordhaus, S. (1999). *Economia, Cop. do original Economics*. Lisboa: McGraw Hill de Portugal, Lda.
- OCC. (2013). *Uma Reforma do IRC orientada para a complexidade, o crescimento e o emprego*. Lisboa: OCC.
- OCDE. (2010). *Taxation, Innovation and the Environment*. Paris: OCDE.
- OCDE. (2011). *Environmental Taxation, A Guide for Policy Makers*. Paris: OCDE.
- OCDE. (2012). *Taxation and the Environment. Complementary Policies*. Paris: OCDE.

- Oliveira, A. M. (2010). *Imposto Sobre o Valor Acrescentado - Um Imposto Neutro*. Porto: Centro de Investigação Jurídico Económico.
- Oliveira, A. M. (2011). *IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado, um imposto neutro*. Aveiro: Publicações online.
- PALMA, C. (1999). *Introdução ao Imposto sobre Valor Acrescentado* (14ª ed.). Almedina: Cadernos IDEFF.
- Palma, C. C. (10 de Setembro de 2005). A harmonização comunitária do Imposto sobre o Valor Acrescentado: Quo Vadis? *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 5, pp. 1 - 88.
- Palma, C. C. (2016). *Estudos de IVA III*. Coimbra: Edições Almedina.
- Palma, C. C. (26 de Setembro de 2016). O IVA na UE e mais além. *Conferência comemorativa dos 30 anos do IVA em Portugal*. Lisboa, Lisboa, Portugal: IDEFF/AFP.
- Pereira, P. T., Afonso, A. A., & Santos, J. C. (2010). *Economia e Finanças Públicas* (3ª ed.). Lisboa: Escolar Editora.
- Perkmann, M. (2003). Cross-Border Regions in Europe. Significance and Drivers of Regional Cross-Border. *European Urban and Regional Studies*, 153 - 171.
- PIGOU, A. C. (1929). *The Economics of Welfare*. London: Macmillan & Co.
- QUEROL. (2012). *La Réorientation Européenne de la TVA a la suite du renoncement au régime définitif*. Toulouse: Octobre.
- Ramos, M. F., & Ferreira, G. M. (1995). *Harmonização Fiscal na U.E. no âmbito da Tributação Indirecta*. Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Rosa, E. (11 de Abril de 2018). *eugeniorosa*. Obtido de eugeniorosa: <https://www.eugeniorosa.com/Sites/eugeniorosa.com/Documentos/2016/40-2016-evasao-fraude-fiscal.pdf>

- Sanches, J. L. (1995). *A quantificação da Obrigação tributária - Deveres de cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*. Caderno de Ciência Técnica Fiscal n.º 173.
- Sanches, J. L. (2002). *Manual de direito fiscal* (2ª ed.). Coimbra, Portugal: Coimbra editora.
- Santiago, D. (15 de Fevereiro de 2018). *jornal de negócios*. Obtido de jornal de negócios: <http://www.jornaldenegocios.pt/economia/mundo/detalhe/arabia-saudita-e-emirados-introduziram-iva-pela-primeira-vez>
- Schiavolin, R. (1968). *Cosciani–L'imposta sul valore aggiunto*. Milano: Giuffrè.
- Silva, E. S. (21 de Outubro de 2017). Contabilistas - OCC- O filme do ano . A *harmonização do sistema do IVA (horizonte temporal 2022)*, pp. 57-60.
- Silva, E. S. (5 de Dezembro de 2017). Fiscaidade. A *harmonização do sistema do IVA (horizonte temporal 2022)*, pp. 57-60.
- Silva, M. A. (2016). *30 Anos de IVA em Portugal* . Lisboa: Instituto de Direito Financeiro e Fiscal.
- Silva, M. A. (11 de Setembro de 2016). 30 ANOS DE IVA EM PORTUGAL: Principais virtudes e defeitos do IVA. *Associação Fiscal Portuguesa*, p. 2 .
- Simões, A. B. (2015). *A harmonização fiscal europeia: O caso dos impostos especiais de consumo*. Lisboa: Universidade Nova .
- Simões, A. B. (2015). *A HARMONIZAÇÃO FISCAL EUROPEIA: O CASO DOS IMPOSTOS ESPECIAIS DE CONSUMO*. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa.
- Smith, A. (2006). *A Riqueza das Nações* (4ª ed.). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Soares, C. D. (2001). *O imposto ecológico – Contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Teixeira, V. G. (2010). *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Almedina.
- Tributária, A. (30 de Maio de 2018). *Portal das Finanças*. Obtido de Portal das Finanças: <http://www.portaldasfinancas.gov.pt/at/html/index.html>

TVI24. (10 de Março de 2018). *TVI*. Obtido de TVI:

<http://www.tvi24.iol.pt/economia/comissao-europeia/vem-ai-a-maior-reforma-do-iva-em-25-anos-feita-por-bruxelas>

Vasques, S. (2015). *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado* . Coimbra: Almedina.